



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea Magistrale

**Dalla transazione dei ruoli al trattamento dei
crediti tributari e contributivi nel Codice della
crisi d'impresa e dell'insolvenza**

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Matteo Bernardinello

Matricola 867214

Anno Accademico

2021/ 2022

Sommario

<i>Introduzione</i>	
<i>I. Evoluzione storica del diritto concorsuale e della transazione fiscale</i>	1
1.1 Da una prospettiva liquidatoria ad una volta al mantenimento della continuità aziendale	1
1.2 Il diritto concorsuale alla luce del nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza ..	7
1.3 Evoluzione normativa della transazione fiscale	17
1.3.1 <i>La transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 D.L. 138/2002</i>	19
1.3.2 <i>La transazione fiscale nella Legge Fallimentare</i>	26
1.3.3 <i>Il trattamento dei crediti tributari e contributivi nel c.c.i.i.</i>	35
<i>II. L'istituto della transazione fiscale</i>	42
2.1 Finalità dell'istituto	42
2.2 Principio di (in)disponibilità del credito tributario	44
2.3 Natura dell'istituto	48
2.4 Presupposto soggettivo	58
2.5 Presupposto oggettivo	62
2.5.1 <i>L(in)falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute</i>	69
<i>III. La proposta di transazione fiscale</i>	80
3.1 Il trattamento dei crediti tributari e contributivi nel concordato preventivo	80
3.1.1 <i>Il trattamento da riservare ai crediti tributari</i>	82
3.1.1.1 <i>Il trattamento dei crediti privilegiati</i>	86
3.1.1.2 <i>Il trattamento dei crediti chirografari e di quelli degradati a chirografo</i>	92
3.1.1.3 <i>I creditori strategici</i>	95
3.1.1.4 <i>Il piano e il ruolo dell'attestatore</i>	97
3.1.2 <i>Iter procedimentale per l'accesso all'istituto</i>	100
3.1.2.1 <i>Gli adempimenti prescritti per il debitore proponente</i>	100
3.1.2.2 <i>Gli adempimenti imposti all'Amministrazione Finanziaria</i>	103
3.1.3 <i>L'omologazione della proposta concordataria</i>	106
3.1.3.1 <i>Il voto sulla proposta di transazione fiscale</i>	106
3.1.3.2 <i>Le novità introdotte dal D.L. 125/2020: il cd. Cram Down Fiscale</i>	109
3.1.3.2.1 <i>Il Cram Down Fiscale nel concordato in continuità aziendale</i>	115
3.1.3.3 <i>Impugnabilità del diniego erariale alla transazione fiscale</i>	119

3.1.4 Gli effetti della transazione fiscale	122
3.1.4.1 Il consolidamento del debito tributario	123
3.1.4.2 La cessazione della materia del contendere	124
3.1.5 Modalità di adempimento della transazione	128
3.2 Transazione su crediti tributari e contributivi negli accordi di ristrutturazione dei debiti	132
3.2.1 L'iter procedimentale	133
3.2.1.1 La proposta di transazione	133
3.2.1.2 L'omologazione della proposta.....	138
Conclusioni	144
Bibliografia	148
Sitografia	154
Giurisprudenza	156

Introduzione

La conservazione dei complessi produttivi e dei livelli occupazionali delle imprese in stato di crisi o d'insolvenza è stata una delle finalità primarie che hanno ispirato il legislatore del biennio 2005- 2006 nel percorso di riforma del diritto fallimentare.

A partire da tali riforme, è in particolare, iniziata una progressiva emancipazione dalla concezione sanzionatoria e liquidatoria tipica delle procedure concorsuali disciplinata nel *corpus* legislativo del Regio Decreto 16 Marzo 1942, n. 267, a fronte dell'applicazione di una concezione più prettamente conservativa del patrimonio aziendale.

L'evoluzione nella concezione degli istituti concorsuali in cui si è assistito negli ultimi anni ha reso sempre più evidente il *favor* del legislatore per le soluzioni concordatarie e negoziali della crisi, anziché per quelle liquidatorie. Ciò ha portato all'introduzione di una moltitudine di strumenti, volti ad anticipare quanto prima l'emersione della crisi ed a indurre gli imprenditori a regolare la loro posizione debitoria con i propri creditori.

Al giorno d'oggi, infatti, sono sempre più le imprese che stanno attraversando una situazione di crisi, o addirittura, uno stato di insolvenza.

In taluni casi, l'incremento dei prezzi delle materie prime e delle fonti energetiche, dovuto alla diffusione dell'epidemia da Covid-19 e al protrarsi del conflitto tra la Russia e l'Ucraina, ha determinato un ulteriore aggravamento della già precaria posizione di molte realtà aziendali, con conseguenti squilibri sull'integrità del loro patrimonio e sulla loro solvibilità.

Dinnanzi ad una carenza di liquidità e ad una condizione di difficoltà nel mantenimento del presupposto della continuità aziendale, le imprese in crisi preferiscono tendenzialmente saldare i debiti nei confronti dei propri *partner* commerciali, nel rispetto degli accordi pattuiti, e dei propri dipendenti, nell'ottica di conservare i loro posti di lavoro e di salvaguardare l'integrità della propria azienda, piuttosto che regolarizzare prontamente ed interamente la propria esposizione debitoria verso l'Erario. Così facendo però accumulano un ingente debito erariale che, con il passare del tempo, può diventare insostenibile.

In Italia, al fine di evitare di essere sottoposti alla liquidazione giudiziale e di risanare la propria azienda, preservandone la continuità, gli imprenditori significativamente indebitati con le Agenzie fiscali e gli Enti previdenziali possono ricorrere agli strumenti

di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza che consentono di proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei contributi, comprensivi dei relativi accessori patrimoniali.

In particolare, occorre fare riferimento all'istituto della transazione fiscale *ex art. 182 ter l. fall.*, o meglio del "Trattamento dei crediti tributari e contributivi" di cui agli artt. 63 e 88 c.c.i.i., grazie ai quali è possibile avanzare nello svolgimento delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo una proposta concernente la falcidia e/o la dilazione dei debiti tributari e contributivi all'Amministrazione finanziaria.

Si tratta di una «*particolare procedura "transattiva" tra il fisco ed il contribuente*» esperibile nell'ambito delle procedure concorsuali,¹ la cui disciplina si inserisce nel complesso equilibrio e nella esigenza di coordinamento tra le norme del diritto della crisi e dell'insolvenza e quelle del diritto tributario.

La transazione fiscale è stata, infatti, introdotta nell'ordinamento al duplice scopo di tutelare:

- da un lato, gli interessi erariali, ovvero di consentire al Fisco di riscuotere nel modo più celere ed efficiente possibile i tributi dovuti da parte delle imprese in stato di crisi considerevolmente esposte;
- dall'altro lato, gli interessi del debitore, ossia quelli di avviare una strategia di risanamento della propria impresa, ancorché in crisi, che presenta delle prospettive di crescita dal punto di vista produttivo e commerciale, scongiurando il rischio di doverla sottoporla alla liquidazione giudiziale.

Tuttavia, sin dalla entrata in vigore nell'ordinamento, l'istituto in esame è stato, ed è, oggetto di ampi dibattiti circa la sua interpretazione ed applicazione, sia all'interno della dottrina che della giurisprudenza, anche in considerazione dei numerosi interventi legislativi volti ad allinearne le relative previsioni normative agli orientamenti giurisprudenziali affermatasi in sede nazionale e comunitaria e agli indirizzi operativi dell'Agenzia delle Entrate.

L'intento del presente elaborato è quello di fornire una disamina, il più possibile puntuale, dell'evoluzione storica e normativa dell'istituto, a partire dalla transazione dei

¹ V. Circolare Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 Aprile 2008.

ruoli di cui all'art. 3, co. 3, Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138, fino alle novità introdotte dal nuovo Codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza, integrato dalle disposizioni del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, in attuazione della Direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 Giugno 2019.

In seguito ad un primo inquadramento dell'istituto, si procederà ad analizzare la *ratio* sottostante e la sua natura, anche in ragione di un possibile contrasto con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, nonché il suo ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo.

Nel terzo capitolo, invece, verrà approfondita la disciplina della proposta di transazione avanzata con il piano concordatario e nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti. In merito, verrà esposto dettagliatamente l'*iter* procedimentale necessario al perfezionamento della proposta. In particolare, si esaminerà: la normativa relativa al trattamento da riservare ai crediti tributari e previdenziali, siano di natura privilegiata che chirografaria, ed il ruolo del professionista attestatore; gli adempimenti imposti al contribuente ed alle Agenzie Fiscali per la conclusione dell'accordo "transattivo"; nonché il procedimento di omologazione del concordato e degli accordi, con particolare riguardo anche al cosiddetto *Cram Down fiscale*, introdotto dal Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125, convertito con modificazioni dalla Legge 27 novembre 2020, n. 159.

I. Evoluzione storica del diritto concorsuale e della transazione fiscale

1.1 Da una prospettiva liquidatoria ad una volta al mantenimento della continuità aziendale

Alla locuzione “*diritto societario della crisi*” è possibile attribuire una moltitudine di significati.²

In primis, ci si riferisce all’insieme di norme e principi di diritto societario in tema di amministrazione e controllo diretti, da un lato, per monitorare l’equilibrio economico-finanziario e la continuità aziendale e, dall’altro, a prevenire e affrontare un’eventuale crisi d’impresa. In particolare, si allude alle disposizioni di legge in tema di assetti organizzativi e sistemi di controllo da adottare per una corretta e sana gestione aziendale, ai doveri ed agli obblighi di corretta gestione posti a carico degli amministratori ed a quelli di vigilanza e diligenza professionale attribuiti al Collegio Sindacale e ai soggetti responsabili della revisione legale³. *In secundis*, con l’espressione soprariportata si può richiamare anche il concetto di diritto societario concorsuale, ossia la regolamentazione giuridica del fenomeno della crisi d’impresa disposta nel Regio Decreto 16 Marzo 1942, n. 267, noto anche come «Legge Fallimentare». Tale corpo normativo recava la disciplina di quattro diversi istituti concorsuali: il fallimento, il concordato preventivo, l’amministrazione controllata⁴ e la liquidazione coatta amministrativa.

Infine, si può riconoscerle un’ulteriore accezione, che è stata definita come «diritto dell’impresa in crisi», costituito dalle norme e dalle procedure concorsuali che sono state accolte nell’ordinamento giuridico a partire dalla novella del 2005-2006 (Decreto Legislativo 9 gennaio 2006, n. 5), dalle disposizioni contenute nelle Legge 6 Agosto 2015, n. 132 e in ultimo, dal nuovo Codice della crisi e dell’insolvenza, introdotto dal Decreto

² Per un approfondimento in merito alle accezioni più ampie, ovvero ristrette, attribuite all’espressione “*diritto societario della crisi*” vedasi *ex multis*: NIGRO, *Il “diritto societario della crisi”: nuovi orizzonti?*, in *Riv. soc.*, 2018, V e VI, pp. 1207 ss.; LBBA, *Il nuovo diritto societario tra crisi e ripresa (Diritto societario quo vadis?)*, in *Riv. soc.*, 2016, VI, pp. 1026 ss.

³ CAGNASSO, *Il diritto societario della crisi fra passato e passato*, in *Giur. Comm.*, 2017, I, p. 34.

⁴ La disciplina dell’amministrazione controllata è stata abrogata con l’entrata in vigore del Decreto Legislativo 9 Gennaio 2006, n. 5.

Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14, e dai successivi decreti correttivi che si sono susseguiti.⁵

Indipendentemente dalla nozione di diritto societario della crisi che si intende accogliere, fino a primi anni del ventunesimo secolo il legislatore italiano non aveva rivolto particolare attenzione nei confronti di tale ramo dell'ordinamento. La regolamentazione giuridica della crisi d'impresa e dell'insolvenza, prescritta principalmente nella Legge Fallimentare del 1942, era rimasta pressoché immutata fino alla riforma del 2005-2006, nonostante alcune sentenze della Corte Costituzionale, nonché alcune interpretazioni rese dalla Giurisprudenza di merito avessero cercato di renderla conforme agli orientamenti e agli sviluppi socio-economici affermatesi negli anni.

Occorre sottolineare che gli unici interventi legislativi introdotti in quel lasso tempo riguardavano l'entrata in vigore della disciplina dell'amministrazione straordinaria, prevista per la ristrutturazione delle grandi imprese in stato di insolvenza, con la Legge 3 Aprile 1979, n. 95, modificata nel 1999 dal Decreto Legislativo 8 Luglio 1999 n. 270 e successivamente adattata dalla Legge 18 Febbraio 2004, n. 39 per i dissesti dei grandi gruppi.⁶

Nell'assetto normativo originario del Regio Decreto 16 Marzo 1942, n. 267 il fallimento era ritenuta la procedura d'eccellenza da esperire nel caso di insolvenza dell'imprenditore commerciale, mentre gli altri istituti recuperatori venivano considerati delle procedure concorsuali minori, che venivano scarsamente adite in virtù del fatto che prevedano requisiti d'accesso particolarmente serrati.⁷ Inoltre, qualora fosse stata accertata un'insolvenza reversibile, si procedeva ad attivare l'amministrazione controllata e il concordato preventivo quasi unicamente come strumenti dilatori della sentenza dichiarativa di fallimento.⁸ Le disposizioni fallimentari

⁵ MONTALENTI, *Diritto dell'impresa in crisi, diritto societario concorsuale, diritto societario della crisi: appunti*, in *Giur. Comm.*, 2018, I, p. 63.

⁶ PACCHI, *Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi*, in *treccani.it*.
V.: [https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_(Diritto-on-line)/)

⁷ AMBROSINI, *Diritto della crisi e dell'insolvenza*, Zanichelli Editore, Torino, 2020, p. 1

⁸ MONTALENTI, *Il Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza: assetti organizzativi adeguati, rilevazione della crisi, procedure di allerta nel quadro generale della riforma*, in *Giur. Comm.*, 2020, IV, p. 830.

presentavano fondamentalmente due caratteristiche: una sanzionatoria ed una liquidatoria. La visione del legislatore dell'epoca non era, infatti, quella di conservare l'attività imprenditoriale e il complesso aziendale di un soggetto divenuto insolvente, ma di liquidare prontamente il suo patrimonio, in modo tale da poter salvaguardare in via esclusiva gli interessi dei creditori. Come si evince dalla relazione illustrativa al Decreto Legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 si andava a determinare «*un completo spossessamento del patrimonio del debitore che viene posto in una condizione di assoluta incapacità di disporre, anche con effetti extra concorsuali e di tipo personale del proprio patrimonio*».

L'impianto legislativo del 1942 si poggiava, infatti, ancora sul brocardo medioevale «*decoctor ergo fraudator*», secondo il quale veniva considerato fallito, o meglio *fugitivus*, non soltanto l'imprenditore che si sottraeva all'adempimento delle proprie obbligazioni tramite la fuga, perché insolvente, ma anche colui che poneva in essere un insieme di atti fraudolenti nei confronti dei propri creditori. Per queste ragioni, trovavano giustificazione tutta una serie di pene draconiane, tra cui l'interdizione dai pubblici uffici, dall'elettorato passivo e attivo, l'iscrizione in un apposito albo pubblico, ma soprattutto l'espulsione del fallito dal circuito economico e l'impossibilità di avviare una nuova attività commerciale.⁹ L'accertamento del fallimento comportava in capo al soggetto insolvente una forma di discredito personale e di stigma sociale che lo avrebbe accompagnato negativamente nel proseguo della sua vita.

La concezione vigente all'epoca dell'originaria Legge Fallimentare risultava sempre più incoerente in presenza di un contesto sociale ed economico in continua e progressiva evoluzione, e per questo motivo si stava affermando sempre più l'esigenza di ridefinire le procedure concorsuali e la logica sottostante ad esse. Con l'avvento del nuovo millennio, a partire dalla novella del biennio 2005-2006, il diritto della crisi e dell'insolvenza italiano aveva iniziato lentamente ad emanciparsi da quella prospettiva sanzionatoria e liquidatoria sopradescritta, accordando una tutela maggiore e via via più ampia a sostegno della continuità aziendale e della conservazione dei livelli

⁹ Per un'esauritiva comprensione dell'evoluzione storica del fallimento, anche in chiave comparatistica, si rinvia *ex multis*: PANZANI, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali* (diretto da Cagnasso e Panzani), UTET Giuridica, Milano, 2016, Tomo I, p. 3 ss.; SANTARELLI, *Per la storia del fallimento nelle legislazioni italiane dell'età intermedia*, CEDAM, Padova, 1964, p. 368.

occupazionali e produttivi dell'impresa in stato di crisi. Nella relazione illustrativa alla riforma summenzionata si evidenziava l'intenzione del legislatore nell'«*allinearsi agli altri Stati membri dell'Unione europea ed introdurre una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza che semplifichi le procedure attualmente esistenti e sopperisca in modo agile e spedito alla conservazione dell'impresa e alla tutela dei creditori*».

Nonostante avesse mantenuto in parte la visione di fondo e avesse lasciato pressoché inalterato l'impianto normativo, la novella sopracitata e i successivi interventi correttivi avevano avviato un lento superamento della logica pubblicistica delle procedure concorsuali, in cui il giudice delegato rivestiva un ruolo primario nella gestione della procedura nell'interesse prioritario del ceto creditizio. Con tali interventi il legislatore aveva evidenziato la progressiva preferenza per le soluzioni concordatarie e negoziali, nonché per la tempestiva emersione della crisi aziendale al fine di favorirne il risanamento e il superamento. Era stato, infatti, progressivamente ridimensionato il ruolo del tribunale fallimentare, tramite:

- da un lato, l'abrogazione della dichiarazione officiosa di fallimento, che al contempo ha consentito di ampliare le prerogative del comitato dei creditori e del curatore, a cui era stato attribuito il compito di stilare un programma di liquidazione;
- dall'altro lato, il ripristino delle tutele processuali nell'istruttoria prefallimentare e nel giudizio di accertamento del passivo, così come nei reclami di cui agli artt. 26 e 36 l. fall.

In più, l'attenuazione dell'azione revocatoria fallimentare e la prededuzione accordata ai nuovi finanziamenti avevano favorito l'esperimento e una maggiore valorizzazione delle soluzioni negoziate rispetto al ruolo preminente ricoperto dal fallimento.¹⁰

Inoltre, con riferimento alle procedure alternative al fallimento, era stato semplificato l'accesso al concordato preventivo, grazie anche all'eliminazione del requisito di meritevolezza del debitore e prevedendo un ampio spettro di soluzioni per la soddisfazione dei creditori, oltre che per le attività mediante le quali attuare la

¹⁰ GABOARDI, *Spunti sulla legge delega per la riforma organica delle procedure concorsuali: profili processuali*, in *Riv. soc.*, 2018, I, p. 138

ristrutturazione aziendale. Tra le modifiche apportate al concordato preventivo, occorre menzionare la possibilità di suddividere in classi i creditori e quindi, di assicurare loro un trattamento differenziato sulla base della peculiarità delle diverse posizioni di credito; si trattava di un ridimensionamento di uno dei principi cardine delle procedure concorsuali, ossia della *par condicio creditorum*.¹¹

In più, con la novella sopracitata erano stati introdotti nell'ordinamento due nuovi istituti aventi natura negoziale, quali gli accordi di ristrutturazione dei debiti e i piani attestati di risanamento, ovvero due strumenti di regolazione della crisi di tipo pattizio non deliberativo,¹² volti «a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria del soggetto in stato di crisi e ad assicurare un riequilibrio della situazione economico-finanziaria».¹³

Infine, era stata abrogata la disciplina dell'amministrazione controllata.

Dopo la riforma 2005-2006, si erano susseguiti una serie di interventi da parte del legislatore destinati a recepire gli orientamenti giurisprudenziali ed adeguare la normativa all'evoluzione del contesto economico imprenditoriale. Il progressivo consolidamento della nuova visione delle procedure concorsuali si era ulteriormente manifestata con l'entrata in vigore della Legge 7 Agosto 2012, n.134 che aveva apportato alcune modifiche al concordato preventivo, quali:

- la previsione di un concordato con continuità ai sensi dell'art. 186 *bis* l. fall., diretto a consentire «la prosecuzione dell'attività di impresa da parte del debitore, la cessione dell'azienda in esercizio ovvero il conferimento dell'azienda in esercizio in una o più società»;
- la facoltà di presentare un concordato in bianco o con riserva, per assicurare all'imprenditore in crisi di elaborare una proposta concordataria e di procedere al deposito della documentazione prescritta dall'art. 161 l. fall. in un termine

¹¹ GIMMONDI, *La nuova disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *dircomm.it*, 2005, IV, p. 7

¹² I piani attestati di risanamento e gli accordi di ristrutturazione dei debiti esplicano i loro effetti soltanto nei confronti dei creditori aderenti e non anche verso la minoranza dissenziente, come avviene nel concordato preventivo.

¹³ I piani attestati di risanamento sono stati introdotti nella legge fallimentare come causa di esenzione dalla revocatoria fallimentare di cui all'art. 67 co. e lett. d) l.fall. Nel nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza, i piani attestati trovano collocazione come istituto a sé stante all'art. 56 c. c. i.

fissato dal giudice, compreso tra sessanta e centoventi giorni, senza dover incorrere in azioni esecutive e cautelari avanzate dal proprio ceto creditizio. Inoltre, tramite tale proposta in bianco, al debitore era stato consentito porre in essere atti di ordinaria e straordinaria amministrazione, previa autorizzazione del tribunale, nonché garantire la prededuzione ai nuovi creditori.¹⁴

Sebbene le intenzioni del legislatore erano quelle di offrire al sistema imprenditoriale un'ampia varietà di strumenti finalizzati a regolare il loro stato di crisi o d'insolvenza, alternativi al fallimento, si era assistito sempre più ad un ricorso abusivo degli istituti summenzionati. In molti casi, ciò aveva portato addirittura alla paralisi di molte imprese creditrici a causa della reiterata inadempienza dei propri debitori.¹⁵ Per queste ragioni, nel 2015 erano stati introdotti nel sistema alcuni correttivi al fine di inserire dei meccanismi di competitività, tra cui la disciplina delle proposte concorrenti e delle offerte concorrenti all'interno del concordato, volti a:

- sottrarre alla disponibilità dell'imprenditore la decisione esclusiva in merito al destino dell'azienda;
- massimizzare la contendibilità della stessa, in modo tale da «*offrire ai creditori strumenti per impedire che il debitore presenti proposte che non rispecchiano il reale valore dell'azienda*»,¹⁶ oltre che a garantire loro il miglior grado di soddisfazione.¹⁷

Secondo parte della dottrina, i diversi interventi normativi introdotti a seguito della novella del 2005- 2006, non avevano raggiunto gli intenti del legislatore, ossia quello di porre gli imprenditori nelle condizioni, grazie anche ad un'ampia gamma di strumenti, di anticipare e scorgere tempestivamente gli indizi della crisi e di affrontarla per salvaguardare la continuità dell'impresa. Questo era dovuto principalmente al fatto che si era assistito ad una continua, ed in alcuni casi poco coerente, produzione legislativa spesso caratterizzata da problemi legati a mancanza di organicità e sistematicità, cui i lavori della commissione ministeriale Rordorf del 2015 hanno tentato di trovare una

¹⁴ STAUNOVO POLACCO, *Concordato con riserva*, in *IlSocietario.it*, 06/06/2016

¹⁵ AMBROSINI, *op. cit.*, p. 3.

¹⁶ V. Relazione illustrativa al Decreto Legge 27 Giugno 2015, n. 83.

¹⁷ MONTALENTI, *Diritto dell'impresa in crisi, diritto societario concorsuale, diritto societario della crisi: appunti, cit.*, p. 15.

compiuta soluzione, tramite la redazione del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.¹⁸

1.2 Il diritto concorsuale alla luce del nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza

Alla luce delle considerazioni sopraesposte, il Ministro della giustizia aveva istituito con Decreto Ministeriale 28 Gennaio 2015 una commissione, presieduta dal magistrato Renato Rordorf, cui è stato attribuito l'incarico di stilare dei principi di legge delega, oltre che delle proposte di riordino della disciplina vigente, al fine di varare una riforma organica e sistematica del diritto concorsuale. L'aspirazione del legislatore era, infatti, quella di ricondurre in un unico testo normativo la regolamentazione completa ed unitaria del fenomeno della crisi, comprensiva della disciplina del sovraindebitamento dei consumatori e degli altri soggetti non fallibili,¹⁹ nonché del dissesto delle grandi imprese, disciplinata dalla Legge sulla amministrazione straordinaria.²⁰

A seguito dell'attività svolta della commissione, era stata varata dal Parlamento la Legge 19 Ottobre 2017, n. 155, la quale aveva delegato il Governo a stilare il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d'ora in poi anche c.c.i.i.), in seguito emanato con il Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14.

Analizzando il contenuto della relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, redatto in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155, è possibile evincere le ragioni che hanno spinto il legislatore a riformare la disciplina. Esse possono essere così sintetizzate:

- innanzitutto, nel corso degli anni si era manifestata sempre più la necessità di ricondurre ad una logica lineare, o meglio di "sistema", la disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza. In particolare, a partire dalla riforma del biennio 2005 - 2006 erano stati introdotti una serie di interventi legislativi modificativi o

¹⁸ GABOARDI, *op. cit.*, p. 137.

¹⁹ Si fa riferimento alla Legge 27 Gennaio 2012, n. 3, riguardante la composizione della crisi da sovraindebitamento dei consumatori e dei soggetti non fallibili, ovvero di tutti quei soggetti diversi dall'imprenditore commerciale di non ridotte dimensioni, il quale è assoggettato alla disciplina della Legge fallimentare.

²⁰ AMBROSINI, *op. cit.*, p. 4

- integrativi rispetto all'originario impianto della Legge Fallimentare, che avevano portato, con riferimento a talune fattispecie, ad un sempre più ampio «*divario tra le disposizioni riformate e quelle rimaste invariate, che risentono ancora di un'impostazione nata in un contesto temporale e politico ben lontano dall'attuale*». ²¹ In aggiunta, occorre sottolineare che in molti casi erano stati emanati dei provvedimenti di carattere emergenziale ed episodico, i quali avevano dato luogo a questioni di diritto intertemporale, legate alla loro applicazione e, quindi, all'esigenza di dover accertare di volta in volta quale fosse il regime vigente da applicare. ²² Inoltre, la frequente produzione legislativa aveva ostacolato sia la formazione che il consolidamento di orientamenti giurisprudenziali, con un conseguente aumento delle controversie pendenti e dei tempi e dei costi per la definizione delle stesse, oltre che di certezza del diritto;
- in secondo luogo, era necessario considerare l'influenza esercitata dagli organismi sovranazionali e internazionali, quali l'Unione Europea e la Commissione delle Nazioni Unite per il diritto commerciale internazionale (UNCITRAL). In particolare, soprattutto negli ultimi decenni, il Parlamento e la Commissione europea hanno avviato un percorso di "armonizzazione" al fine di rendere maggiormente uniforme il diritto oggetto di analisi tra i diversi Paesi europei. In tal senso, è opportuno segnalare:
 - il Regolamento (UE) 2015/848 del Parlamento e del Consiglio europeo, riguardante la regolazione dell'insolvenza delle imprese transfrontaliere e l'individuazione puntuale del loro C.O.M.I., *center of main interests*;
 - la Raccomandazione n. 2014/135/UE, tramite la quale la Commissione aveva invitato gli Stati a «*garantire alle imprese sane in difficoltà finanziarie l'accesso a un quadro nazionale in materia di insolvenza che permetta di ristrutturarsi in una fase precoce e di dare una seconda opportunità in tutta l'Unione agli imprenditori onesti che falliscono*»;

²¹ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.
http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0053_F001.pdf&leg=XVIII

²² AMBROSINI, *op. cit.*, p. 3.

- la Proposta di direttiva del Parlamento e del Consiglio del 22 Novembre 2016, sfociata nella Direttiva (UE) 2019/1023, riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione.²³ Infine, è doveroso menzionare anche i principi della *Model Law* di diritto commerciale internazionali predisposti dall'UNCITRAL, che se recepiti, nel rispetto della reciprocità dai Paesi aderenti, consentono il riconoscimento delle pronunce giurisdizionali emanati nei corrispondenti paesi;²⁴
- infine, come sottolineato nel paragrafo precedente,²⁵ la concezione di fondo essenzialmente liquidatoria e sanzionatoria che permeava l'originario impianto della Legge fallimentare risultava sempre più incoerente con il contesto economico - sociale attuale. Si richiedeva, così, una revisione in termini di "immagine" degli istituti concorsuali, anche in virtù di una tendenza già affermata nella legislazione di alcuni Stati dell'Unione Europea, come Spagna, Germania e Francia. Fra i più rilevanti principi di delega dettati dalla Legge 155/2017 vi era la previsione di sostituire il termine «fallimento» e quelli da esso derivati con l'espressione «liquidazione giudiziale». Nella relazione illustrativa summenzionata, il legislatore aveva evidenziato, infatti, che *«un diverso approccio lessicale può meglio esprimere una nuova cultura del superamento dell'insolvenza, vista come evenienza fisiologica nel ciclo vitale di un'impresa da prevenire ed eventualmente regolare al meglio»*.²⁶

Si riportano di seguito i principali interventi introdotti con il nuovo codice della crisi e dell'insolvenza.

Tra i principi di delega maggiormente significativi ai fini del tema trattato con il presente elaborato, rientra, in primo luogo, la necessità di *«introdurre una definizione dello stato di crisi, intesa come probabilità di futura insolvenza, anche tenendo conto delle*

²³ Per una compiuta disamina della legislazione comunitaria in materia concorsuale, si rinvia a PACCHI, *Diritto della crisi e dell'insolvenza*, Zanichelli Editore, Torino, 2020, pp. 25-42.

²⁴ MAZZONI, *Procedure concorsuali e standards internazionali: norme e principi di fonte Uncitral e Banca Mondiale*, in *Giur. Comm.*, 2018, I, pp. 43-61.

²⁵ V. *supra* par. 1.1.

²⁶ BENOCCI, *Dal fallimento alla liquidazione giudiziale: rivoluzione culturale o make - up di regolamentazione?*, in *Giur. Comm.*, 2017, IV, pp. 759-761.

elaborazioni della scienza aziendalistica, mantenendo l'attuale nozione di insolvenza». Nell'elaborare la nozione di crisi d'impresa, si riteneva che il legislatore non dovesse optare per una soluzione dai contorni ben definiti, richiamando quanto previsto dalle discipline aziendalistiche e lasciando un'ampia discrezionalità agli interpreti. Inoltre, parte della dottrina, con riferimento alla legge oggetto di delega, criticava il fatto che non vi fosse alcuna menzione degli elementi rispetto ai quali valutare i primi indizi "sintomatici" di uno stato di crisi; così come una delucidazione in merito al momento in cui fosse possibile constatare che la crisi fosse divenuta irreversibile, e quindi, sfociata in insolvenza.²⁷

Nell'impianto normativo della Legge Fallimentare, non vi era riportata alcuna definizione dello stato di crisi, pur dandone presupposto il concetto; diversamente, per lo stato d'insolvenza, il quale era ed è definito come quella condizione che «*si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*».²⁸

Un debitore, dunque, versa in uno stato di insolvenza quando si trova nell'incapacità di adempiere alle proprie obbligazioni nei tempi e nelle modalità pattuite con i propri creditori. Tale incapacità non si risolve in un accadimento episodico, bensì in una condizione costante e consolidata nel tempo; per questo motivo occorre tenere distinta tale circostanza dal semplice inadempimento, quale ad esempio, un mancato atto di pagamento, il quale, invece, può essere dovuto ad una momentanea carenza di liquidità. In molti casi, infatti, una situazione di crisi, sia essa di carattere economico-patrimoniale o legata a disfunzioni e anomalie interne di organizzazione, gestione e programmazione, nella fase terminale in cui diviene irreversibile, assume una connotazione squisitamente finanziaria. In quest'ultimo stadio, si assiste ad un deterioramento della capacità del debitore di disporre nel tempo delle fonti per far fronte ai propri impegni nel rispetto delle scadenze pattuite.

Ritornando alla nozione di crisi, è necessario sottolineare che, pur mancando una definizione espressa nella legge fallimentare, all'art. 160 co. 3 l. fall. era stabilito che per stato di crisi si dovesse intendere anche lo stato di insolvenza, di natura non transitoria

²⁷ POLICARO, *La crisi di impresa e gli strumenti di monitoraggio nel disegno di legge di riforma fallimentare*, in *Giur. Comm.*, 2017, VI, pp. 1038 e ss.

²⁸ Art. 5 co. 2 l. fall.

ed irreversibile. A ben vedere, in realtà, tale disposizione non era da considerarsi di portata generale, data la collocazione nel titolo III, capo I, rubricato *“dell’ammissione alla procedura di concordato preventivo”*, in quanto era finalizzata semplicemente a individuare i presupposti necessari per l’accesso alla procedura e a precisare che sia l’imprenditore in stato di crisi che quello insolvente possono essere ammessi al concordato preventivo.

A ciò si aggiunge che lo stato di crisi, a differenza dell’insolvenza, che risulta irreversibile, può essere superato con successo. Invero, essendo questa una situazione che si snoda nel tempo, se il debitore ha istituito correttamente i presidi per intercettarne i relativi indizi, sarà in grado di coglierla tempestivamente e di affrontarla avvalendosi, *in primis* di strumenti aziendalistici che vadano ad intervenire sui fattori che l’hanno causata, ed in seguito, in caso di insuccesso, con quelli giuridici. Cosicché, in virtù di tali precisazioni, la dottrina ha da sempre tenuto separati i due concetti di “crisi” e di “insolvenza”, pur essendo correlati tra loro.²⁹

Al fine di comprendere compiutamente se un’impresa si trova in una situazione di crisi transitoria, ovvero in un suo stato irreversibile che ha condotto all’insolvenza, vi ha contribuito il nuovo c.c.i.i. All’art. 2 co. 1 lett. a), il legislatore ha introdotto la nozione di stato di crisi, specificando che con ciò si deve intendere *«lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l’insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate»*.

Occorre peraltro segnalare che a partire dal 15 Luglio 2022, oltre al Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza nella sua interezza, è entrato in vigore il Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, con il quale lo Stato Italiano ha recepito la cosiddetta Direttiva

²⁹ POLICARO, *op. cit.*, p. 1041.

Per un’approfondita analisi del rapporto e dei concetti di stato di crisi e di insolvenza, vedasi *ex multis*: GARELLI, COMOLI, DANOVÌ, RIVA, *Gli attori della governance coinvolti nelle fasi dell’allerta e gli indici della crisi secondo il nuovo C.C.I.*, in *Giur. Comm*, 2020, III, pp. 594-628; MANCA, *Assetti adeguati e indicatori di crisi nel nuovo codice della crisi d’impresa: la visione dell’aziendalista*, in *Giur. Comm*, 2020, III, pp. 629-655; MONTALENTI, *IL Codice della Crisi d’impresa e dell’insolvenza: assetti organizzativi adeguati, rilevazione della crisi, procedure di allerta nel quadro generale della riforma*, in *Giur. Comm*, 2020, V, pp. 829-846; JORIO, *Sulle nozioni di crisi e di insolvenza prospettica*, in *Giur. Comm*, 2020, VI, pp. 1468-1477.

Insolvency,³⁰ che ha apportato alcune modifiche all'impianto normativo originario del Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14. Nel dettaglio, in merito alla definizione di crisi, il D.lgs. n. 83/2022 ha inserito un termine di riferimento temporale attraverso il quale è possibile valutare l'inadeguatezza dei *cashflow* futuri, ovvero sia di quelli dei successivi dodici mesi.³¹

Al di là della novità derivante dall'introduzione di questa nozione dettagliata, si ritiene che il vero intervento novativo sia stato quello di aver associato la dinamica finanziaria di un'impresa, ovvero la gestione dei flussi di cassa prospettici, al fenomeno dell'insolvenza. La pianificazione dei *cashflow* rappresenta un aspetto cruciale dal quale può dipendere il successo o l'insuccesso di un'iniziativa imprenditoriale: la portata di tale disposizione risulta, infatti, particolarmente innovativa e in controtendenza rispetto alla scarsa attitudine degli imprenditori di programmare, o comunque, di stimare l'andamento prospettico, non soltanto economico-patrimoniale, ma anche finanziario, della propria impresa.³²

L'evoluzione nella concezione delle procedure concorsuali in cui si è assistito negli ultimi anni ha reso sempre più evidente il *favor* del legislatore per le soluzioni concordatarie e negoziali della crisi, piuttosto che quelle liquidatorie. Ciò ha portato all'introduzione di una moltitudine di istituti, volti ad anticipare quanto prima l'emersione della crisi ed a indurre volontariamente l'imprenditore a regolare le sue difficoltà economiche direttamente con i propri creditori, al fine di preservare la continuità della propria impresa. Nella relazione illustrativa sopracitata³³ si osserva, infatti, che «*le possibilità di*

³⁰ Si fa riferimento alla direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 (direttiva sulla ristrutturazione e sull'insolvenza). Vedasi in merito: STANGHELLINI, *Il Codice della crisi dopo il d.lgs. 83/2022: la tormentata attuazione della direttiva europea in materia di "quadri di ristrutturazione preventiva"*, in *Ristrutturazioni aziendali. il caso.it*, 21/07/2022.

³¹ Art. 2 co. 1 lett. a) c. c. i.: «*Ai fini del presente codice si intende per: a) "crisi": lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi*».

³² MANCA, *op. cit.* p. 632.

³³ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.

http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0053_F001.pdf&leg=XVIII

salvaguardare i valori di un'impresa in difficoltà sono direttamente proporzionali alla tempestività dell'intervento risanatore, mentre il ritardo nel percepire i segnali di una crisi fa sì che, nella maggior parte dei casi, questa degeneri in vera e propria insolvenza sino a divenire irreversibile». A tal proposito, senza alcun dubbio le procedure di allerta e di composizione assistita della crisi rappresentavano le novità più significative contenute nell'impianto normativo originario del codice della crisi e dell'insolvenza, di cui agli artt. 12 e ss. Si trattava di una serie di disposizioni finalizzate a disciplinare gli strumenti dell'allerta, ovvero:

- gli obblighi di segnalazione posti a carico degli organi di controllo societario, del revisore contabile e della società di revisione (si trattava della cosiddetta "allerta interna") ex art. 14 co. 1 c.c.i.i.;
- gli obblighi di segnalazioni posti a carico dei creditori pubblici qualificati, quali l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, i quali erano tenuti ad avvisare gli organi di controllo della società qualora l'esposizione debitoria nei loro confronti avesse raggiunto la soglia di rilevanza di cui all'art. 15 co. 2 c. c. i. (si parlava di allerta esterna);
- infine, si annoveravano gli obblighi organizzativi posti a carico dell'imprenditore dal codice civile. Nel dettaglio, ci si riferiva all'art. 2086 c.c., rubricato «*Gestione dell'impresa*», che imponeva all'imprenditore, operante sia in forma individuale sia collettiva, di istituire assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati alla natura e alle dimensioni dell'impresa.³⁴

Tuttavia, con l'entrata in vigore del citato Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, molte delle norme e degli istituti soprariportati sono stati modificati in maniera significativa, sia mediante l'abrogazione di talune disposizioni sia attraverso l'introduzione di nuove previsioni. In particolare, in merito a queste ultime, è stata riformulato interamente l'art. 3, ora rubricato "Adeguatezza degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi di impresa", in cui sono confluite le previsioni relative agli assetti organizzativi, i quali dovranno essere idonei a: «a) *rilevare eventuali*

³⁴ Il Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14 ha introdotto delle disposizioni modificative di alcune norme del codice civile in tema di assetti organizzativi dell'impresa e di responsabilità degli organi societari. Tali interventi sono entrati in vigore il 16 Marzo 2019, trenta giorni dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto sopracitato.

squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore; b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi; c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento. In ultimo, nella norma in esame, sono stati previsti dei segnali di allerta, atti a valutare lo stato dell'impresa e, in particolare, l'insostenibilità dei debiti e l'eventuale assenza di prospettive di continuità aziendale nel breve periodo.³⁵

Di particolare rilievo è stata l'abrogazione della composizione assistita della crisi. Ai sensi dell'art. 12 co. 2 c.c.i.i. previgente era riconosciuta la facoltà al debitore, sia all'esito della procedura d'allerta sia in un momento precedente alla sua attivazione, di accedere all'istituto summenzionato per regolare la propria esposizione debitoria, dinanzi all'Organismo di composizione della crisi d'impresa (OCRI).³⁶ Tale organo era deputato ad accogliere le segnalazioni avanzate dai creditori pubblici e dagli organi di controllo societari ed affiancare l'imprenditore durante il procedimento di cui all'art. 19.

Inoltre, tra le altre novità più significative recate dal Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, si annoverano l'introduzione della composizione negoziata della crisi (artt. 12 – 25 *quinquies* c.c.i.i.) nel corpo normativo del codice e l'istituzione di una piattaforma telematica nazionale «*accessibile agli imprenditori iscritti nel registro delle imprese attraverso il sito istituzionale di ciascuna camera di commercio, industria, artigianato e*

³⁵ Art. 3 co. 4 c.c.i.i.: «*Costituiscono segnali per la previsione di cui al comma 3:*

a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;

b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;

c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;

d) l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1».

³⁶ Per un approfondimento dei previgenti strumenti d'allerta e dell'istituto di composizione assistita della crisi, vedasi *ex multis*: BENAZZO, *Il Codice della crisi di impresa e l'organizzazione dell'imprenditore ai fini dell'allerta: diritto societario della crisi o crisi del diritto societario?*, in *Riv. soc.*, 2019, II-III, pp. 276 e ss; GARELLI, COMOLI, DANOVÌ, RIVA, *op. cit.*, pp. 594-628; MANCA, *op.cit.*, pp. 629-655; MONTALENTI, *op.cit.*, pp. 829-846.

agricoltura» ex art. 13 c.c.i.i.³⁷ Tale procedura di composizione negoziata, a ben vedere, era già entrata in vigore con il Decreto Legge 24 Agosto 2021, n. 118; tuttavia, tramite il suo inserimento nel Codice sono state contestualmente abrogate le procedure di allerta e di composizione assistita della crisi.

Nonostante, siano state espunti dall'impianto normativo del Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14 i summenzionati obblighi di segnalazione, occorre sottolineare che all'art. 25 *octies* è stato riproposto il dato normativo dell'art. 15 del sopracitato Decreto Legge in merito all'obbligo di segnalazione da parte dell'organo di controllo all'imprenditore in caso di sussistenza di eventuali sintomi di crisi. Quanto agli obblighi posti a carico dei creditori pubblici qualificati (tra i quali è stato aggiunto l'INAIL) e degli intermediari finanziari sono stati riportati agli artt. 25 *novies* e 25 *decies* c.c.i.i.

Tuttavia, nonostante la loro riproposizione, diversamente dalla previgente disciplina, le segnalazioni non devono più essere effettuate unicamente nei confronti dell'imprenditore, ma anche all'eventuale organo di controllo, se esistente. È altresì necessario evidenziare che le soglie definite dal legislatore, al cui superamento i creditori pubblici sono tenuti ad effettuare una segnalazione, sono di importi non significativamente elevati, ma comunque coerente con la *ratio* dell'istituto, ovvero quella spingere l'imprenditore ad intervenire tempestivamente in presenza di sintomatici indizi di uno stato di crisi.³⁸

³⁷ Nel dettaglio, ai sensi dell'art. 13 co. 2 primo periodo c. c. i. «*sulla piattaforma sono disponibili una lista di controllo particolareggiata, adeguata anche alle esigenze delle micro, piccole e medie imprese, che contiene indicazioni operative per la redazione del piano di risanamento, un test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento e un protocollo di conduzione della composizione negoziata accessibili da parte dell'imprenditore e dei professionisti dallo stesso incaricati*».

³⁸ Art. 25 *nonies* co. 1, rubricato «*Segnalazioni dei creditori pubblici qualificati*»: «*L'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione segnalano all'imprenditore e, ove esistente, all'organo di controllo, nella persona del presidente del collegio sindacale in caso di organo collegiale, a mezzo di posta elettronica certificata o, in mancanza, mediante raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo risultante dall'anagrafe tributaria:*
a) per l'Istituto nazionale della previdenza sociale, il ritardo di oltre novanta giorni nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore:

- 1) per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15.000;
- 2) per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati, all'importo di euro 5.000;

Occorre menzionare altresì l'introduzione di misure premiali (art. 25 *bis* c.c.i.i.) a favore di coloro che tempestivamente propongono una domanda di accesso alle procedure disciplinate dal codice al fine di prevenire l'aggravarsi del loro stato di crisi o d'insolvenza.

Tra gli interventi novativi inseriti nel Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14 vi è la previsione di un procedimento unitario per l'accesso agli istituti regolamentati dal nuovo codice di cui all'art. 7 c.c.i.i. Tale iter risulta, infatti, preordinato ad accertare il dissesto economico di ciascuna categoria di debitore. Una volta definita la situazione dell'interessato sottoposto alle procedure concorsuali, il modello processuale si declina variamente a seconda dello strumento esperito, sia esso uno strumento con finalità meramente liquidatoria, sia esso volto alla conservazione della continuità aziendale, e dei soggetti legittimati dai quali proviene l'iniziativa per la risoluzione della crisi o dell'insolvenza.³⁹ A tal proposito, infatti, nei principi di delega, si richiedeva di: «- *adottare un unico modello processuale per l'accertamento dello stato di crisi di insolvenza del debitore e con caratteristiche di particolare celerità; - assoggettare ai procedimenti [...] ogni categoria di debitore, persona fisica o giuridica, ente collettivo, consumatore, professionista o imprenditore esercente un'attività commerciale, agricola o artigianale, con esclusione dei soli enti pubblici; - dare priorità di trattazione alle proposte che comportino il superamento della crisi assicurando la continuità aziendale, anche tramite un diverso imprenditore*». ⁴⁰

b) per l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, l'esistenza di un debito per premi assicurativi scaduto da oltre novanta giorni e non versato superiore all'importo di euro 5.000;

c) per l'Agenzia delle entrate, l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'imposta sul valore aggiunto, [...] di importo superiore a euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; la segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di euro 20.000.

d) per l'Agenzia delle entrate-Riscossione, l'esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati e scaduti da oltre novanta giorni, superiori, per le imprese individuali, all'importo di euro 100.000, per le società di persone, all'importo di euro 200.000 e, per le altre società, all'importo di euro 500.000.

³⁹ BENOCCI, *op. cit.*, p. 763.

⁴⁰ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.

http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0053_F001.pdf&leg=XVIII

In ultimo, con l'entrata in vigore del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, oltre ad aver apportato alcune modifiche alla disciplina del concordato preventivo (artt. 84, 92, 94 *bis*, 100, 109, 112 c.c.i.i.), è stato introdotto all'art. 64 *bis* c.c.i.i. il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione. Attraverso tale istituto l'imprenditore che intende porre rimedio al proprio dissesto economico- finanziario, può avanzare una proposta di pagamento dei propri debiti ai creditori, suddivisi classi, senza dover obbligatoriamente osservare le disposizioni di cui agli artt. 2740 e 2741 c.c.⁴¹

1.3 Evoluzione normativa della transazione fiscale

Al giorno d'oggi sono sempre più le imprese e gli imprenditori individuali che stanno vivendo una situazione di crisi, o addirittura, uno stato di insolvenza irreversibile.

Sebbene negli ultimi anni si fosse assistito ad alcuni segnali di ripresa del mercato, la diffusione dell'epidemia da Covid-19 e lo scoppio del conflitto armato tra la Federazione Russa e l'Ucraina, con un conseguente incremento del prezzo delle materie prime e delle fonti energetiche, hanno provocato un rallentamento della crescita economica su scala globale, oltre che un ulteriore aggravamento del dissesto economico di molte imprese. In molti casi, ciò ha determinato il venir meno della capacità di queste imprese di produrre reddito, fino all'azzeramento dello stesso e, nelle peggiori ipotesi al conseguimento di perdite. A loro volta, queste ultime hanno comportato squilibri ed effetti negativi sull'integrità del patrimonio e sulla solvibilità delle imprese.

Inoltre, tale situazione non pone in crisi solamente le singole aziende colpite, ma mette in grave rischio anche anche gli interessi di tutti quei soggetti che gravitano attorno all'azienda stessa, quali clienti, fornitori, lavoratori, intermediari finanziari e, in senso in più ampio, la collettività.

⁴¹ Per una dettagliata comprensione del contenuto, delle modifiche apportate e delle novità introdotte dal Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83 al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, si rinvia *ex multis*: ZANICHELLI, *Commento a prima lettura del decreto legislativo 17 giugno 2022, n.83 pubblicato in G.U. il 1° Luglio 2022*, in *dirittodellacrisi.it*, 1/07/2022; AMBROSINI, *Il codice della crisi dopo il d. lgs. n. 83/2022: brevi appunti su nuovi istituti, nozione di crisi, gestione dell'impresa e concordato preventivo (con una notazione di fondo)*, in *Ristrutturazioni aziendali.il caso.it*, 17/07/2022.

Dinnanzi ad una condizione di difficoltà nella gestione della dinamica dei flussi cassa e ad una carenza di liquidità, sempre più spesso gli imprenditori inoltre non provvedono a regolarizzare prontamente ed interamente la propria esposizione debitoria verso il fisco. In molti casi, infatti, le imprese in crisi preferiscono (per evitare di perdere una propria continuità aziendale) saldare i debiti nei confronti dei propri *partner* commerciali, nel rispetto degli accordi pattuiti, e dei propri dipendenti, nell'ottica di conservare i loro posti di lavoro e di salvaguardare l'integrità della propria azienda.

Così facendo, però, accumulano un ingente debito nei confronti dell'Erario che, con il passare del tempo, può risultare insostenibile.

A tal proposito come riportato nel paragrafo precedente, il legislatore ha incluso l'istituto della composizione negoziata nel codice della crisi e dell'insolvenza al fine di scongiurare il default di molti imprenditori che soventemente incontrano delle difficoltà nell'intercettare i primi indizi della crisi e nell'adottare delle azioni opportune per la sua regolazione. Inoltre, a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, le imprese che presentano debiti tributari e contributivi scaduti per importi superiori alle soglie di rilevanza prescritte dall'art.25 *novies* c.c.i.i. sono esposte al rischio di ricevere le segnalazioni da parte dei creditori pubblici, aventi ad oggetto l'invito alla presentazione dell'istanza di cui all'art. 17 c.c.i.i.

In Italia, le imprese significativamente esposte verso l'Erario si trovano quindi forzate a scegliere tra due diverse opzioni per scongiurare il rischio di essere sottoposte ad una procedura concorsuale di tipo liquidativo:

- da un lato, qualora si trovino in una situazione di difficoltà, ma dispongono ancora di talune risorse finanziarie, possono procedere alla rateizzazione tributaria al fine di interrompere i pagamenti, bloccare i pignoramenti e le azioni esecutive;
- dall'altro lato, nell'ipotesi in cui sia stata accertata una condizione di crisi o di insolvenza, possono avvalersi degli strumenti previsti dal codice della crisi che consentono di proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori patrimoniali amministrati dall'Agenzia delle Entrate, nonché dei contributi gestiti dall'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS).⁴²

⁴² POLLIO, PONGIGLIONE, *Le imprese rischiano una valanga di fallimenti*, in *ItaliaOggi*, 07/03/2022.

In particolare, occorre fare riferimento all'istituto della transazione fiscale, o meglio del "Trattamento dei crediti tributari e contributivi" di cui agli artt. 63 e 88 c.c.i.i., grazie ai quali è possibile inserire negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo una proposta di pagamento dilazionato, o anche falcidiato, dei tributi all'Amministrazione Finanziaria.⁴³

Nel proseguo del capitolo e del presente elaborato, si provvederà ad effettuare una disamina dell'evoluzione storica e normativa dell'istituto, a partire dalla transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138, fino alle novità introdotte dal nuovo Codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza, per come integrato dalle disposizioni del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83.

1.3.1 La transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 D.L. 138/2002

Nell'ottica di favorire il potenziamento dell'attività di riscossione dei tributi, tramite istituti atti ad assicurare alla pretesa erariale una significativa flessibilità e celerità, e un rapporto di collaborazione e dialogo tra Fisco e contribuente, era già stata introdotta nell'ordinamento tributario un'originaria formulazione della transazione fiscale. Nel dettaglio, l'art. 3, Decreto Legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, in Legge 8 agosto 2002, n. 178 aveva disposto l'entrata in vigore dell'istituto della transazione dei ruoli, anche definita transazione esattoriale.⁴⁴

Innanzitutto, occorre sottolineare che la transazione dei ruoli si differenziava significativamente rispetto al dato normativo della transazione fiscale regolamentata dalla previgente legge fallimentare e dal codice della crisi e dell'insolvenza, sia per quanto concerne il presupposto oggettivo sia per quello soggettivo di applicazione.

In particolare, nell'originaria configurazione l'art. 3 co. 3 del Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138 accordava all'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva,

⁴³ Nella legge fallimentare la disciplina della transazione fiscale era prevista unicamente nell'art. 182 *ter* sia per gli accordi di ristrutturazione dei debiti sia per il concordato preventivo, diversamente nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza la regolamentazione della proposta di transazione è trattata separatamente dagli artt. 63 e 88 a seconda della procedura concorsuale esperita dal debitore interessato.

⁴⁴ MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Fall.*, 2003, p. 1033.

la possibilità di «*procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali*».

Oltre a consentire la falcidia del credito erariale tramite l'accordo transattivo, la disposizione in esame ammetteva anche la facoltà di poter dilazionare il pagamento degli importi iscritti a ruolo, dovuti dal contribuente insolvente, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni indicate all'art. 19 co. 1 e 2 D.P.R. n. 602/1973.⁴⁵

All'epoca della sua entrata in vigore, l'introduzione dell'istituto risultava particolarmente innovativa, in quanto andava a porsi in contrasto con il consolidato principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria, tipico del diritto tributario.⁴⁶ Tale norma, infatti, riconosceva per la prima volta all'Agenzia delle Entrate il potere di rinunciare in parte alla riscossione dei tributi iscritti a ruolo, quindi già divenuti definitivi nell'*an* e nel *quantum*. Tuttavia, l'esercizio di tale potere era subordinato al fatto che l'esazione fosse divenuta impraticabile ed infruttuosa rispetto all'attività di riscossione coattiva.

Tale disposizione aveva una portata talmente dirompente, pur essendo rispettosa del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost., che aveva spinto l'Agenzia a richiedere un parere preventivo in merito all'applicazione della

⁴⁵ L'art. 19 co. 1 D.P.R. n. 602/1973, tutt'ora in vigore, è stato oggetto di numerosi interventi legislativi modificativi. La norma ammetteva la possibilità di procedere alla rateazione degli importi iscritti a ruolo dovuti dal contribuente insolvente. Nella formulazione vigente all'epoca dell'introduzione nell'ordinamento della transazione dei ruoli, il comma primo disponeva: «*l'ufficio, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di sessanta rate mensili ovvero la sospensione della riscossione per un anno e, successivamente, la ripartizione del pagamento fino ad un massimo di quarantotto rate mensili. Se l'importo iscritto a ruolo è superiore a cinquanta milioni di lire, il riconoscimento di tali benefici è subordinato alla prestazione di idonea garanzia mediante polizza fidejussoria o fidejussione bancaria*».

L'art. 19 co. 2, abrogato dall'art. 36 co. 2 *bis*, lett. b) D.L. 31 dicembre 2007 n. 248, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 2008, n. 31, prevedeva: «*la richiesta, di rateazione deve essere presentata, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva*».

⁴⁶ Per una compiuta comprensione del principio di indisponibilità del credito tributario, vedi *infra* par. 2.2.

stessa legge, sia al Consiglio di Stato sia alla Commissione Consultiva per la riscossione,⁴⁷ anteriormente all'emanazione della Circolare 4 Marzo 2005, n. 8/E.⁴⁸

Una delle questioni maggiormente dibattute era legata alla denominazione e quindi alla natura,⁴⁹ transattiva o abdicativa, dell'istituto. Nel dettaglio: ci si interrogava se tramite l'adozione del termine "transazione" si potesse mutuare o meno (per quanto non espressamente regolamentato) la disciplina civilistica della transazione di cui all'art. 1965, co. 1, c.c., ovvero di quel particolare *«contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già cominciata o prevengono una lite che può insorgere tra loro»*.

In virtù del termine "transazione" utilizzato dal legislatore, il Consiglio di Stato aveva ritenuto che si potesse riconoscere la natura transattiva dell'istituto, arrivando a sostenere che: *«la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicitare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi»*.

Nonostante quanto sostenuto dal Consiglio di Stato, buona parte della dottrina, al contrario, reputava non fosse possibile individuare nell'istituto né le reciproche concessioni accordate dalle parti per porre fine alla lite o per evitarla, né la presenza di una *res dubia o litigiosa*. Inoltre, era stato sottolineato come la sussistenza del diritto ad

⁴⁷ Ai sensi dell'art. 6, co. 2, del Decreto Legislativo 13 Aprile 1999, n. 112., la Commissione Consultiva per la riscossione *«a richiesta degli enti interessati, esprime pareri su atti e questioni attinenti al servizio della riscossione»*.

⁴⁸ ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020*, Wolters Kluwer, Milano, 2020, p. 12.

⁴⁹ Il tema della natura dell'istituto della transazione è oggetto di approfondimento nel capitolo II, v. *infra* par. 2.3.

incassare il credito erariale da parte dell'Amministrazione Finanziaria fosse in linea teorica indisponibile, in considerazione del principio di indisponibilità della pretesa tributaria e, conseguentemente, non fosse rinvenibile alcuna natura transattiva nelle disposizioni di cui all'art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138.⁵⁰ Ai sensi dell'art. 1966 c.c. è, infatti, richiesto che le parti possiedano la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite.

Per queste ragioni, si era giunti ad osservare che l'istituto in esame si sostanziasse *sic et simpliciter* in una remissione del debito ad opera dell'Agenzia delle Entrate per la parte di credito a cui aveva rinunciato, ossia di una modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria differente dall'integrale esazione della stessa. L'Amministrazione Finanziaria era, infatti, tenuta a valutare la capacità di adempiere del debitore in relazione:

- i. alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria e agli *asset* del contribuente su cui andare a soddisfarsi all'atto della riscossione;
- ii. agli effetti sul credito tributario conseguenti alla scelta del debitore di esperire uno degli strumenti regolatori previsti dall'ordinamento per la risoluzione dello stato di crisi o d'insolvenza;
- iii. alla maggiore economicità e proficuità per l'Erario derivante dalla conclusione della transazione rispetto alle procedure di esecuzione forzata.⁵¹

Per quanto concerne il profilo soggettivo della norma, in linea generale era riconosciuta la possibilità di accedere alla transazione dei ruoli a tutti i debitori che durante lo svolgimento della procedura esecutiva si trovassero in uno stato di insolvenza, ovvero fossero sottoposti ad una procedura concorsuale. Inoltre, era previsto che la disposizione fosse applicabile, non soltanto, a favore delle imprese, ma anche dei piccoli imprenditori, dei lavoratori autonomi, degli enti non commerciali e non residenti.⁵² A tal proposito occorre, peraltro, segnalare che, tramite la Circolare 4 Marzo 2005, n. 8/E,

⁵⁰ A sostegno della natura remissiva della transazione dei ruoli, vedasi *ex multis*: MANDRIOLI, *op.cit.*, p. 1033; FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, XII, pp. 1047 ss.; MOSCATELLI, La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo, in *Riv. dir. trib.*, 2005, V, pp. 483 ss.; LA ROCCA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Fall*, 2005, p. 1455.

Contra vedasi *ex multis*: LOMBARDO, *Transazioni tributarie da allargare*, in *ItaliaOggi*, 11/07/02; RIPA, *Transazioni sui ruoli con ostacoli*, in *ItaliaOggi*, 25/07/02.

⁵¹ ANDREANI, *op.cit.*, p. 13.

⁵² Vedasi *ex multis*: BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Bollettino tributario*, n. 20, 2003, p. 1465; FALSITTA, *op.cit.*

l'Agenzia delle Entrate aveva provveduto a restringere l'ambito di applicazione soggettivo dell'istituto per tutti coloro che rivestivano la qualifica di imprenditore commerciale assoggettabile al fallimento *ex art. 1 l. fall.* Tuttavia, a quest'ultima categoria era ugualmente consentito concludere accordi transattivi con il Fisco, a patto che:

- il contribuente avesse accompagnato alla transazione un piano, avente ad oggetto il riassetto dell'impresa e la ristrutturazione dei debiti, con l'adesione di tutti i creditori, risultante da un'attestazione resa da uno dei soggetti tenuto alla revisione dei conti ai sensi dell'art. 2409 *bis* c.c.;
- i titolari di crediti prelatizi, muniti di privilegio di grado pari o superiore a quello tributario avessero acconsentito all'accordo concluso con l'Amministrazione Finanziaria.⁵³

Con riferimento al presupposto oggettivo, la transazione poteva ricomprendere unicamente i tributi iscritti a ruolo dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate per un importo complessivo superiore ad 1,5 milioni di euro, il cui gettito era di esclusiva spettanza dello Stato.

Erano quindi ammesse nell'atto transattivo le imposte dirette ed indirette, i dazi doganali, le accise, l'imposta di bollo e quelle relative a spettacoli, intrattenimenti ed assicurazioni, compresi gli accessori, quali interessi e sanzioni. Di conseguenza, risultavano escluse quelle di spettanza degli Enti locali, anche qualora venissero accertate e riscosse dall'Agenzia stessa in virtù di apposite convenzioni, ovvero quei tributi, che sebbene fossero regolamentati da norme statali, il relativo gettito fosse di pertinenza di altri Enti impositori, quali, ad esempio le addizionali regionali e comunali e le tasse automobilistiche, e le entrate patrimoniali. In particolare, potevano formare oggetto di accordo sia gli importi iscritti in ruoli definitivi che quelli riportati in ruoli di natura provvisoria. Invero, parte della dottrina aveva sottolineato che potessero essere inclusi nella transazione anche le somme indicate in ruoli provvisori, in considerazione del fatto che la norma non conteneva alcuna preclusione in merito e che non vi erano indirizzi operativi dell'Agenzia delle Entrate contrari a tale prassi.⁵⁴

⁵³ GAMBÌ, *Considerazioni attorno alla transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 19/11/2020.

⁵⁴ MANDRIOLI, *op.cit.*, pp. 1033-1034.

Tramite il ricorso all'istituto di cui all'art. 3 del Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138, al contribuente era riconosciuta altresì la possibilità di porre fine alle liti instaurate in sede di riscossione, oppure alle controversie instaurate presso le Commissioni tributarie.

Quale ulteriore requisito per concludere l'accordo, era stato previsto l'obbligo di pagare integralmente i tributi sopra richiamati riportati in ruoli che non potevano essere oggetto di transazione tra le parti.⁵⁵

Da ultimo, l'applicazione dell'istituto era subordinata alla sussistenza di un'accertata maggiore economicità e proficuità per l'Amministrazione finanziaria rispetto a quanto riscuotibile mediante l'esecuzione coattiva, sia in forma individuale sia nel contesto di una procedura concorsuale.

Nell'ambito dell'esecuzione forzata, l'Agenzia delle Entrate sostanzialmente poteva dar corso alla transazione dei ruoli soltanto nella fattispecie in cui il suo esito fosse negativo o infruttuoso, ovvero qualora il contribuente avesse provveduto al pagamento dei tributi iscritti a ruolo per un importo superiore a quello che la stessa Agenzia si fosse figurata di poter ottenere per effetto della procedura stessa. Quest'ultima ipotesi, ad esempio, si poteva verificare quando si era presenza di beni di particolare valore e specificità che risultavano difficilmente alienabili all'atto dell'esecuzione forzata e per questi motivi, in quanto facenti parte dell'azienda,⁵⁶ erano oggetto di svalutazione.⁵⁷

La *ratio* della transazione dei ruoli era, infatti, quella di rendere maggiormente agevole e redditizia l'attività di riscossione, sia in termini di risorse sia di tempo. Tanto è vero che il principio di economicità dell'azione amministrativa costitutiva l'elemento cardine, o meglio, «*qualificante dell'istituto ed al tempo stesso elemento importante di valutazione per la sua applicazione*».⁵⁸

Per quanto concerne l'iter procedimentale, al fine di stilare ad un accordo aventi ad oggetto il pagamento falcidiato e/o dilazionato di tributi iscritti a ruolo con il Fisco, il contribuente era tenuto ad avanzare una proposta di transazione all'Ufficio competente in relazione al suo ultimo domicilio fiscale. A tale fase seguiva l'avvio di un'attività istruttoria da parte dell'Agenzia delle Entrate che, in caso di accettazione della proposta

⁵⁵ ANDREANI, *op.cit.*, p. 14.

⁵⁶ Secondo quanto previsto dall'art. 2555 c.c. il concetto di azienda è da intendersi come «*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*».

⁵⁷ MANDRIOLI, *op. cit.*, p. 1034.

⁵⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 4 Marzo 2005, n. 8/E.

formulata dal debitore, si sarebbe conclusa con la redazione di un atto approvato dal Direttore dell'Amministrazione Finanziaria, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione⁵⁹, nonché degli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle norme di legge.⁶⁰

La transazione nella sua originaria formulazione di cui all'art. 3, co. 3, D.L. 138/2002 aveva trovato rara applicazione sul piano pratico.⁶¹

Sin dalla sua introduzione nell'ordinamento, la dottrina aveva mosso alcuni dubbi in merito all'istituto, ovvero:

- si riteneva che la disposizione in esame potesse porsi in contrasto con il principio di indisponibilità del credito tributario di cui all' art. 49 Regio Decreto 28 Maggio 1924, n. 827;
- si sosteneva che la disposizione in esame potesse risultare incompatibile con la disciplina degli aiuti di Stato di cui all'art. 87 Trattato UE⁶², che impone agli Stati membri il divieto di erogare aiuti, ovvero risorse statali, sotto qualsiasi forma, che siano in grado di falsare o minacciare la concorrenza all'interno del mercato;
- si palesavano delle perplessità in merito: a) alla natura dell'istituto; b) al presupposto oggettivo della norma, in particolare per quei tributi cui parte del gettito fosse di titolarità di enti pubblici non economici; c) all'esposizione poco chiara dal punto di vista terminologico del dato normativo,⁶³ anche con riferimento al concetto di insolvenza da considerare ai fini dell'applicazione dell'istituto, ossia quello definito dall'art. 5 l. fall.;⁶⁴
- infine, il rischio che l'accordo transattivo potesse essere oggetto di revocatoria, nel caso in cui il contribuente fosse stato dichiarato fallito successivamente alla

⁵⁹ Ai sensi dell'art. 6 co. 2 del Decreto Legislativo 13 Aprile 1999, n. 112 la Commissione consultiva per la riscossione «*altresì, a richiesta degli enti interessati, esprime pareri su atti e questioni attinenti al servizio della riscossione*».

⁶⁰ Per un approfondimento dell'iter procedimentale relativo alla transazione dei ruoli, si rinvia a MANDRIOLI, *op.cit.*, pp. 1034-1036.

⁶¹ Eccetto per il noto caso della Società Sportiva Lazio Calcio S.p.A. che tramite l'esperimento di tale istituto evitò di incorrere nel fallimento, regolando la propria esposizione debitoria di importo considerevole verso il Fisco (v. DRAGONI, *Calcio, la Lazio evita il fallimento*, in *IlSole24ore*, 25/03/2005).

⁶² Nella versione previgente l'entrata in vigore il Trattato di Lisbona il 1° Dicembre 2009.

⁶³ FALSITTA, *op. cit.*, pp. 1047 ss.

⁶⁴ A tal proposito si rinvia a: MOSCATELLI, *op. cit.*, p. 484.; BELLI CONTARINI, *op. cit.*, p. 1465.

stipula della transazione. Tale ipotesi, a ben vedere, aveva rappresentato uno degli ostacoli maggiormente significativi che di fatto aveva limitato l'esperimento di tale istituto da parte dei debitori esposti verso l'Erario. Come soprariportato, tramite la Circolare illustrativa 4 Marzo 2005, n. 8/E, la stessa Agenzia delle Entrate aveva provveduto ad escludere dall'ambito di applicazione soggettivo della norma tutti gli imprenditori commerciali assoggettabili al fallimento secondo le disposizioni di cui all'art. 1 l. fall.⁶⁵ Secondo l'Amministrazione Finanziaria, l'atto con il quale si andava a definire l'accordo transattivo, era da considerarsi di natura dispositiva e, quindi, si poteva figurare la possibilità che lo stesso fosse revocato in caso di dichiarata insolvenza del debitore con conseguente assoggettamento alla procedura fallimentare. In tal caso l'Agenzia sarebbe stata tenuta a restituire le somme riscosse per effetto della transazione nel cosiddetto "periodo sospetto".⁶⁶

1.3.2 La transazione fiscale nella Legge Fallimentare

Sia in virtù anche dei diversi dubbi applicativi sollevati dalla dottrina, sia dell'inefficacia dell'istituto nel contribuire a risollevarle le sorti di molti soggetti esposti verso il Fisco, sia, ancora, in ragione dell'evoluzione delle procedure concorsuali verso un *favor* per gli strumenti negoziali atti alla risoluzione dello stato di crisi o di insolvenza, il legislatore ha abrogato la transazione ex art. 3 co. 3 D.L. 138/2002 mediante l'art. 151 Decreto Legislativo 9 Gennaio 2006, n. 5.⁶⁷

Con la Legge 14 Maggio 2005, n. 80, nel delegare il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la riforma organica delle procedure concorsuali, il legislatore, infatti, richiedeva di realizzare «*la riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo*».

⁶⁵ Vedasi *ex multis*: GAMBÌ, *op.cit.*; STASI, *Crisi d'impresa e procedure concorsuali* (diretto da CAGNASSO, PANZANI), UTET Giuridica, Milano, 2016, III, pp. 3822-3823

⁶⁶ ANDREANI, *op.cit.*, p. 14.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 16.

Con l'entrata in vigore della summenzionata riforma nel biennio 2005-2006, contestualmente all'abrogazione della transazione dei ruoli, tramite l'art. 146 del Decreto Legislativo 9 Gennaio 2006, n. 5, è stato inserito l'art. 182 *ter*, rubricato "Transazione fiscale", nell'impianto del Regio Decreto 16 Marzo 1942, n. 267 al titolo III ("Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione"), capo V ("Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione di debiti").

La disciplina della transazione fiscale contenuta nella Legge Fallimentare risultava significativamente differente rispetto a quella delineata dall'art. 3 co. 3 D.L. 138/2002 sia per quanto riguardava l'ambito di applicazione soggettivo sia per quello oggettivo, sia per la *ratio* ad essa sottostante, nonché per l'iter procedimentale. In linea generale, nell'ambito di un concordato preventivo *ex art.* 160 l. fall., nonché nel corso delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione di cui all'art. 182 *bis* l. fall., per effetto dell'esperimento di tale istituto, si riconosceva al debitore in stato di crisi o insolvenza la possibilità di proporre alle Agenzie fiscali e agli Enti previdenziali il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e contributi dovuti, comprensivi dei relativi accessori. Diversamente dalla transazione dei ruoli, la proposta di pagamento avanzata dal contribuente poteva includere la falcidia e/o la dilazione non soltanto delle somme già iscritte a ruolo, ma anche di tutte quelle non ancora riportate in ruoli.

Occorre sottolineare che l'applicazione dell'art. 182 *ter* l. fall. è unicamente circoscritta all'interno delle procedure concorsuali per le quali è regolamentata, in quanto si tratta di un istituto che si pone in deroga a norme generali; ne consegue che la disciplina in esame è di stringente interpretazione ed insuscettibile di interpretazione estensiva o analogica.⁶⁸ Per queste ragioni, non è ammissibile concludere una transazione fiscale con l'Erario, se non in ossequio delle disposizioni *ex art.* 182 *ter* l. fall. Nella Circolare illustrativa del 18 Aprile 2008, n. 40/E, l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto, infatti, che qualsiasi proposta di transazione avanzata dal contribuente in stato di crisi o di insolvenza con il piano di cui all'art. 160 l. fall. per accedere al concordato preventivo, oppure nel corso delle trattative antecedenti la stipulazione degli accordi ai sensi

⁶⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

dell'art. 182 *bis* l. fall., che non fosse conforme alle norme citate, nonché al dato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., era da considerarsi improcedibile. A corollario di tali precisazioni, dunque, derivava che in presenza di una proposta di transazione priva dei requisiti dettati dagli articoli summenzionati, il debitore era tenuto al pagamento integrale dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e dei contributi gestiti dall'INPS e dei relativi accessori secondo le scadenze stabilite dalla legge.

Sin dalla sua introduzione nell'ordinamento, come la previgente la transazione dei ruoli, la nuova disciplina era stata criticata da parte della dottrina a causa di un'assenza di coordinamento tra norme, ovvero tra l'art. 182 *ter* e l'art. 160 l. fall., che avrebbe potuto andare a limitare ulteriormente l'esperimento di tale istituto da parte dei debitori assoggettabili alla disciplina del concordato preventivo. In particolare, la transazione fiscale che ammetteva nella sua configurazione originaria, e tuttora ammette, la possibilità di proporre una soddisfazione parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio si poneva in contrasto con le disposizioni di cui all'art. 160, sia con riferimento alla formulazione della norma introdotta dal Decreto Legge 14 Marzo 2005, n. 35, convertito nella Legge 14 maggio 2005, n. 80 sia con quella prevista, con modificazioni, dal Decreto Legislativo 9 Gennaio 2006, n. 5, ove si riteneva che fosse inammissibile tale eventualità. Invero, secondo le previgenti disposizioni dell'art. 160 non era consentito falciare i crediti prelatizi, i quali, pertanto, dovevano essere pagati integralmente.⁶⁹

Per risolvere tale ostacolo di natura giuridica, che aveva di fatto pregiudicato la diffusione della transazione, il legislatore aveva provveduto a congiungere le due norme in esame, inserendo un nuovo secondo comma al dettato dell'art. 160 l. fall.⁷⁰. L'introduzione di tale secondo comma aveva, ed ha, quindi riconosciuto espressamente al contribuente legittimato ad accedere al concordato la possibilità di proporre un pagamento percentuale dei crediti privilegiati e di quelli muniti di pegno o ipoteca, a patto che il piano concordatario ne disponesse una soddisfazione non inferiore rispetto

⁶⁹ STASI, *op.cit.*, p. 3823.

⁷⁰ Art. 160 co. 2 l. fall. :*«La proposta può prevedere che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)».*

Tale secondo comma è stato aggiunto mediante il Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169

a quella ottenibile, in virtù della posizione preferenziale, sul ricavato in ipotesi di liquidazione derivante dalla vendita dei beni o dei diritti sui quali insiste la causa di prelazione.⁷¹

Per comprendere al meglio l'evoluzione normativa dell'istituto, si riportano i principali interventi legislativi modificativi, finalizzati ad adeguare la relativa disciplina al contesto economico-sociale del mondo imprenditoriale nell'ottica di tutelare la continuità aziendale ed i livelli occupazionali delle imprese, nonché a consolidare la preferenza del legislatore per gli strumenti di regolazione concordata della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Vediamoli di seguito:

- Dopo l'introduzione nell'impianto della Legge Fallimentare degli accordi di ristrutturazione dei debiti,⁷² al fine di agevolare l'esperimento della procedura *ex art. 182 bis l. fall.*, era stata estesa la possibilità di concludere una transazione fiscale con l'Agenzia delle Entrate nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi stessi, sostituendo l'ultimo comma dell'*art. 182 ter l. fall.*, mediante l'*art. 16 co. 5 Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169*;
- successivamente erano stati emanati una serie di decreti che, da un lato, avevano ristretto l'ambito di applicazione oggettivo della norma e, dall'altro, lo avevano ampliato. Per effetto del Decreto Legge 29 Novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella Legge 28 Gennaio 2009, n. 2, era stata disposta l'esclusione dell'imposta sul valore aggiunto dai tributi che potevano essere oggetto di falcidia nell'accordo transattivo. Era però prevista la possibilità di avanzare una proposta di dilazione di pagamento. Nell'ambito del Decreto Legge sopraccitato era stato varato il Decreto Interministeriale 4 Agosto 2009, con cui il quale era stato consentito di proporre anche una soddisfazione parziale, oltre che dilazionata, dei debiti per contributi assistenziali e previdenziali, comprensivi dei relativi accessori. Con riferimento a tale provvedimento a completamento della relativa disciplina, erano state definite le modalità di applicazione, i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi. Nel dettaglio, la dottrina e

⁷¹ ANDREANI, *op.cit.*, p. 35.

⁷² Gli accordi di ristrutturazione dei debiti sono stati introdotti nell'ordinamento con il Decreto Legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80.

la Suprema Corte avevano sostenuto che l'estensione dell'istituto transattivo trovava giustificazione in virtù dall'assodato carattere pubblicistico delle obbligazioni previdenziali e della loro acclarata equiparazione dal punto di vista sostanziale a quelle che derivano da debiti tributari.⁷³ Inoltre, relativamente al trattamento da riservare ai debiti erariali e contributivi non privilegiati era stato precisato nell'ultimo periodo del comma primo che «*non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole*».⁷⁴ Infine, per evitare difficoltà o dubbi interpretativi, è stato chiarito all'inizio del comma secondo dell'art. 182 *ter* l. fall., che l'iter procedimentale delineato dalla norma in esame si applica anche «*ai fini della proposta di accordo sui crediti di natura fiscale*»;⁷⁵

- con l'entrata in vigore del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78,⁷⁶ erano state apportate alcune integrazioni al dato normativo dell'articolo 182 *ter*. Più precisamente, era stato stabilito che le ritenute d'imposta effettuate, ma non versate, potevano essere unicamente oggetto di pagamento dilazionato, e non falcidiato, da parte del debitore. Tale disposizione non era stata estesa a tutte le obbligazioni derivanti dal mancato versamento di ritenute, ma unicamente a quelle che, una volta effettuate, non venivano versate all'Erario. Questa, invece, non poteva essere applicata ai debiti scaturenti nel caso in cui non si fosse provveduto al versamento di ritenute non operate.⁷⁷ Nell'ambito di tale intervento legislativo, erano stati introdotti degli ulteriori adempimenti di carattere documentale a carico del contribuente che voleva presentare, e

⁷³ In merito alla natura pubblicistica delle obbligazioni previdenziali e assistenziali e alla loro equiparazione a quelle tributarie, per quanto concerne la dottrina vedasi: STASI, *op.cit.*, p. 3824; per la Giurisprudenza, si rinvia a: Cass. Civ., S.S.U.U., 27 Giugno 2003, n. 10232, in *Foro it.*, 2004, I, 817: «*Occorre aggiungere che l'obbligazione contributiva previdenziale partecipa della natura delle obbligazioni di natura pubblicistica, equiparabili a quelle tributarie a causa dell'origine legale e della destinazione ad enti pubblici e quindi all'espletamento di funzioni sociali*».

⁷⁴ Art. 182 *ter* co. 1 ultimo periodo l. fall.

⁷⁵ CORTI, LAMPERTI, *La transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell'istituto*, in *Riv. dott. comm.*, 2013, III, p. 531.

⁷⁶ Il Decreto Legge 31 Maggio 2010, n.78 è stato convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 30 Luglio 2010, n. 122.

⁷⁷ ANDREANI, *op.cit.*, p. 36.

presenta, una proposta di transazione al Fisco nell'ambito di un accordo di ristrutturazione dei debiti. In particolare, era stato richiesto che fossero allegati alla proposta formulata: la documentazione di cui all'art. 161 l. fall., prevista per il concordato preventivo, e una dichiarazione sostitutiva, fornita del debitore stesso e dal suo legale rappresentante, ove si doveva attestare che la documentazione sopracitata rappresentava *«fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio»*. L'Agenzia delle Entrate aveva evidenziato che la previsione di tali obblighi documentali era stata inserita con la finalità di tutelare il ceto creditizio e porlo nelle condizioni di comprendere compiutamente lo stato in cui versa il debitore. Si tratta, infatti, di una procedura di natura stragiudiziale, il cui svolgimento non avviene sotto il controllo del Tribunale, se non nella fase terminale in sede di omologazione degli accordi, che presenta minori garanzie rispetto al concordato preventivo, il cui intero procedimento è presidiato dal Giudice delegato.⁷⁸

Infine, era stato introdotto nell'art. 182 *ter* l. fall. un ultimo comma, ove era stata stabilita la revoca di diritto della transazione fiscale nell'ipotesi in cui il debitore che avesse concluso un accordo ai sensi dell'art 182 *bis* l. fall., non avesse provveduto al pagamento integrale, entro novanta giorni dalle scadenze pattuite, delle somme dovute all'Amministrazione Finanziaria e all'INPS,⁷⁹

⁷⁸ Cfr. Circolare Illustrativa 15 Febbraio 2011, n. 4/E.

⁷⁹ Occorre segnalare che tra i provvedimenti recati dal Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 vi è stata l'introduzione di un'autonoma fattispecie di reato all'art. 11 co. 2 Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74 che si ricollega strettamente alla disciplina oggetto di analisi nel presente elaborato. Si tratta del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nella transazione fiscale.

Art. 11 co. 2 Decreto Legislativo 10 Marzo 2000, n. 74: *«È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni»*.

Per un approfondimento di tale fattispecie penale vedasi *ex multis*: Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, p. 243; ARONICA, *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, XI, pp. 1005 e ss.

- per effetto del Decreto Legge 6 Luglio 2011, n. 98,⁸⁰ era stato ampliato il presupposto soggettivo della norma, riconoscendo a favore dell'imprenditore agricolo la possibilità di esperire gli accordi di ristrutturazione dei debiti, e di conseguenza, di ricorrere all'istituto della transazione fiscale;⁸¹
- dall'entrata in vigore del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 fino a all'introduzione della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232 la disciplina della transazione fiscale non era stata oggetto di provvedimento legislativi di carattere modificativo. Tuttavia, in tale arco di tempo, al fine di adeguare la relativa normativa al contesto economico-sociale del mondo imprenditoriale e risolvere alcuni dubbi interpretativi legati all'applicazione dell'istituto, sono intervenuti alcune significative sentenze della Corte Costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. I principali interrogativi si concentravano principalmente attorno a tre temi:
 - i. *in primis*, l'obbligatorietà o la facoltatività della domanda di transazione nel concordato preventivo nel caso in cui il contribuente volesse proporre un pagamento parziale dei debiti tributari e contributivi;⁸²
 - ii. *in secundis*, la legittimità costituzionale o meno della disciplina della transazione fiscale e del piano di cui all'art. 160 l. fall. rispetto agli artt. 3 e 97 Cost.;⁸³
 - iii. infine, la possibilità di falcidiare i debiti IVA e le ritenute operate o non versate.⁸⁴

Le pronunce giurisprudenziali nazionali e comunitarie⁸⁵ hanno spinto il legislatore a revisionare interamente l'art. 182 *ter* l. fall., adottando gli opportuni

⁸⁰ Il Decreto Legge 6 Luglio 2011, n. 98, è stato convertito in legge, con modificazione, dalle Legge 15 Luglio 2011, n. 111.

⁸¹ CORTI, LAMPERTI, *op. cit.*, p. 531.

⁸² Il tema della natura facoltativa o meno della transazione fiscale sarà oggetto di approfondimento nel capitolo II: v. *infra* par. 2.3.

⁸³ GAMBI, *op.cit.*

⁸⁴ V. *infra* par. 2.5.1.

⁸⁵ La Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza del 7 Aprile 2016 (Causa C – 546/14) ha riconosciuto la possibilità di avanzare una proposta di transazione fiscale che abbia ad oggetto anche la falcidia del credito IVA, includendo tale imposta nel novero dei tributi falcidiabili.

Tale tema è oggetto di approfondimento del paragrafo 2.5.1.

correttivi tramite l'art. 1 co. 81 Legge 11 Dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).⁸⁶ Tra le novità più importanti del nuovo dettato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., occorre evidenziare:

- a) il cambiamento della rubrica, che è stata denominata "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*", al fine di riflettere il nuovo carattere riconosciuta all'istituto. In particolare, nel concordato preventivo, l'accordo transattivo concluso con l'Erario non è più configurabile come un accordo autonomo di carattere "negoziale", con l'obbligo di richiedere il previo assenso dell'Agenzia dell'Entrate in sede di adunanza dei creditori,⁸⁷ bensì è stato inserito nell'iter procedimentale del concorso;
- b) l'obbligatorietà della proposta di transazione fiscale al fine di pervenire alla possibilità di soddisfare in misura parziale e/o dilazionata la pretesa tributaria e contributiva da parte del contribuente. Nella vigenza della nuova formulazione, in assenza di una domanda di transazione con il piano di cui all'art. 160 l. fall., i debiti tributari non possono essere oggetto di falcidia o dilazione;⁸⁸
- c) l'ampliamento del presupposto oggettivo dell'istituto, ovvero l'eliminazione del divieto di falcidia dell'imposta sul valore aggiunto, che veniva ricompresa nel novero dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, e delle ritenute operate, ma non versate;
- d) l'eliminazione degli effetti "tipici" della transazione fiscale, quali il consolidamento del debito fiscale e la cessazione della materia del contendere;⁸⁹
- e) la ripartizione della competenza relativamente all'espressione del voto della proposta di transazione nel concordato e alla manifestazione dell'assenso negli accordi di ristrutturazione dei debiti tra l'Agenzia delle Entrate, gli Enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria e l'Agente della riscossione;⁹⁰

⁸⁶ ANDREANI, *op.cit.*, p. 36.

⁸⁷ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16

⁸⁸ GAMBI, *op.cit.*

⁸⁹ V. *infra* par. 3.5.2.

⁹⁰ A.A.V.V., *Fallimento e crisi d'impresa 2019*, IPSOA, Milano, 2019, p. 734.

- f) l'obbligatorietà di istituire un'apposita classe per la quota di credito tributario o previdenziale assistito da privilegio, che è stata degradata a chirografo nell'ipotesi in cui sia avanzata una proposta di soddisfazione parziale dello stesso;⁹¹
- g) l'attribuzione di un ulteriore onere al professionista, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67 co. 3 lett. d) l. fall., il quale nell'attestazione ha l'onere di comprovare la convenienza della proposta concordataria rispetto all'alternativa fallimentare. Per quanto concerne, invece, gli accordi di ristrutturazione dei debiti, il professionista è tenuto a garantire che il trattamento dei crediti fiscali concordato con il Fisco sia maggiormente soddisfacente rispetto alle «*alternative concretamente praticabili*». In quest'ultimo caso, l'attestatore è tenuto a compiere una valutazione più complessa, ovvero, egli non dovrà considerare unicamente l'eventuale ipotesi liquidativa, ma anche le altre alternative perseguibili, tra cui quella prospettata nell'accordo raggiunto con i creditori aderenti, compresa l'Agenzia delle Entrate. In altri termini, è necessario che sia svolta un'analisi di convenienza dell'accordo anche con riferimento all'eventuale ricorso al concordato preventivo o all'esercizio di azioni esecutive individuali.⁹²
- Il Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125,⁹³ ha apportato modifiche significative al dettato normativo degli articoli 180 co. 4 e 182 *bis* co. 4 della Legge fallimentare, introducendo nell'ordinamento il meccanismo del cd. *Cram Down fiscale*. Per effetto di tale provvedimento è stato riconosciuto al Tribunale il potere di omologare il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, anche in mancanza di voto, o di adesione, da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli Enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie, quando la loro adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze necessarie al perfezionamento delle due procedure richiamate e

⁹¹ Art. 182 *ter* co. 1 ultimo periodo l. fall.

⁹² Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16

⁹³ Il Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125 è stato convertito in legge dalla Legge 27 Novembre 2020, n. 159.

quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista attestatore, la proposta di soddisfacimento offerta all’Agenzia delle Entrate o all’INPS è conveniente rispetto all’alternativa liquidatoria.⁹⁴

Inoltre, con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti, è necessario evidenziare che l’art. 3 co. 1 *bis*, lett. c), n. 1 ha recato delle modifiche all’art. 182 *ter* co. 5 l. fall., specificando che «*l’attestazione del professionista, relativamente ai crediti tributari o contributivi, ha ad oggetto anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale*». Nella relazione di attestazione si dovrà, dunque, dar conto della maggior soddisfazione offerta dall’accordo *ex art. 182 bis* l. fall rispetto a quella ottenibile dalla liquidazione giudiziale.⁹⁵

1.3.3. Il trattamento dei crediti tributari e contributivi nel c.c.i.i.

Con il Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14 è stato introdotto il Codice della Crisi d’impresa e dell’Insolvenza la cui effettiva entrata in vigore ha avuto, però, un *iter* piuttosto travagliato.

Inizialmente, era stato previsto che sarebbe entrato in vigore il 15 Agosto 2020, salvo per alcune disposizioni modificative al Codice civile in tema di assetti organizzativi dell’impresa e di responsabilità degli organi societari che sono divenute applicabili già a partire dal successivo 16 Marzo 2019. Tuttavia, a causa della diffusione dell’epidemia da Covid-19, il legislatore ha deciso differire ulteriormente la sua entrata in vigore, fissando come data il 1° Settembre 2021. Tale scelta ha trovato giustificazione, nel fatto che durante l’emergenza sanitaria molte imprese italiane stavano attraversando uno stato di crisi finanziaria, che in molti casi, era sfociata in insolvenza. Sicché il ricorso ad un nuovo *corpus* legislativo atto a regolamentare siffatta situazione avrebbe potuto aggravare la situazione del tessuto imprenditoriale del Paese, nonché avrebbe potuto creare delle difficoltà di carattere applicativo e interpretativo per gli operatori del

⁹⁴ V. *infra* par. 3. 4. 2.

⁹⁵ Nella previgente formulazione dell’art. 182 *ter* co. 5 l. fall. «*le «alternative concretamente praticabili»* rappresentavano il parametro di confronto rispetto al quale valutare la convenienza della proposta di transazione fiscale.

settore. Per tali ragioni, per affrontare tale momento di particolare criticità, è stato preferito avvalersi della consolidata e ampiamente nota Legge Fallimentare.⁹⁶ Successivamente, si sono susseguiti una serie di decreti⁹⁷ con i quali è stato disposto più volte lo “slittamento” dell’operatività del nuovo codice fino all’introduzione del Decreto Legge 30 Aprile 2022, n. 36, con cui è stata sancita la definitiva entrata in vigore, in data 15 Luglio 2022, di tutte le disposizioni del Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14, come modificato dal Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83.⁹⁸

Come indicato nella relazione illustrativa al Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, l’istituto della transazione fiscale non è stato oggetto di particolari interventi legislativi di carattere modificativo, se non per la suddivisione della disciplina in due distinti articoli, l’art. 63 e l’art. 88 c.c.i.i., rispettivamente dedicati alla transazione fiscale nell’ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e al trattamento di tali crediti nel concordato preventivo.

Nel dettaglio, nell’originaria formulazione dell’art. 63 c.c.i.i., rubricato “*Transazione su crediti tributari e contributivi*”,⁹⁹ erano stati fedelmente riproposti i commi 5 e 6 del previgente art. 182 *ter* l. fall. Tuttavia, rispetto alla configurazione contenuta nel Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14, per effetto sia del Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125 sia del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, sono state introdotte alcune significative novità agli artt. 63 e 48 c.c.i.i., riguardanti l’omologazione del concordato e degli accordi *ex* art. 57 c.c.i.i. Più precisamente, al comma primo dell’art. 63, diversamente dal previgente dato normativo e da quello riportato nella Legge

⁹⁶ AMBROSINI, *op. cit.*, pp. 9-10.

⁹⁷ Il D.L. 8 Aprile 2020, n. 23 aveva disposto che il Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14 entrasse in vigore il 1° Settembre 2021, salvo gli artt. 27 co. 1, 350, 356, 357, 359, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388 che sarebbero entrati in vigore il 16 Marzo 2019. Successivamente il D.L. 24 Agosto 2021 ne aveva spostato l’entrata al 16 Maggio 2022, eccetto le disposizioni del titolo II della Parte Prima, relativa alle abrogate procedure di Allerta e di composizione assistita della crisi, che sarebbero divenute applicabili da 31 Dicembre 2023. Infine, il D.L. 30 Aprile 2022 aveva previsto la definitiva entrata in vigore di tutte le norme del Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14.

⁹⁸ Il Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83 ha recato modifiche al codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, avente ad oggetto i quadri di ristrutturazione preventiva, l’esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l’efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1132.

⁹⁹ Nell’originaria configurazione del Decreto Legislativo 12 Gennaio 2019, n. 14, l’art. 63 c. c. i. era rubricato “*Transazione fiscale e accordi su crediti contributivi*”.

Fallimentare, tra il novero dei contributi falcidiabili sono stati aggiunti quelli amministrati dagli enti gestori di forme di assicurazione per «*l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori*». Inoltre, a differenza dell'art. 182 *ter* co. 5 l. fall., ove si citavano unicamente gli accordi *ex art. 182 bis* l. fall., il nuovo art. 63 c.c.i.i., oltre a richiamare la fattispecie ordinaria di cui all'art. 57 c.c.i.i., menziona espressamente gli accordi disciplinati dagli artt. 60 e 61 c.c.i.i., ovvero gli accordi di ristrutturazione agevolati e quelli ad efficacia estesa. E ancora, non è stato riportato alcun riferimento testuale alla sussistenza di un trattamento «*non deteriore*», relativamente ai crediti erariali assistiti da privilegio, e di trattamento «*non differenziato*», o comunque più favorevole, per i crediti tributari o contributivi di natura chirografaria, diversamente da quanto invece è stabilito per il concordato preventivo di cui all'art. 88 c.c.i.i. Secondo parte della dottrina, la scelta del legislatore di omettere le previsioni sopracitate trova giustificazione in considerazione del fatto che nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti è riconosciuta la possibilità di derogare al principio della *par condicio creditorum* e di non rispettare l'ordine delle cause legittime di prelazione.¹⁰⁰

Viepiù, con l'entrata in vigore del c.c.i.i., nell'art. 63 c.c.i.i. non è stato effettuato alcun rinvio o riproposizione della disposizione di cui all'art. 88 co. 1 c.c.i.i., ove si richiede che nella relazione del professionista si dia conto che la soddisfazione dei credito erariale proposta risulti non inferiore «*a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione*»; tuttavia, si ritiene¹⁰¹ sia necessario riconoscere ai crediti tributari negli accordi *ex artt. 57, 60 e 61* c.c.i.i. il medesimo trattamento sopra richiamato per i crediti concordatari, in considerazione del precetto contenuto nell'art. 63 co. 1, ultimo periodo.¹⁰² Ne deriva che le due previsioni ivi riportate, infatti, sono del tutto equipollenti sul piano

¹⁰⁰ ANDREANI, TUBELLI, *La transazione fiscale dopo il Codice della crisi e la Direttiva Insolvency negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Ilfallimentarista.it.*, 14/07/2022.

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² Art. 63 co. 1, ultimo periodo c. c. i.: «*L'attestazione del professionista indipendente [in possesso dei requisiti di cui all'art. 2, comma 1, lettera o)], relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale*»

sostanziale. In altri termini, sia nel concordato preventivo sia negli accordi di ristrutturazione deve essere garantito ai crediti fiscali e contributivi un trattamento non inferiore, o comunque non deteriore, a quello ottenibile in caso di liquidazione giudiziale.

Per quanto concerne, invece, il trattamento dei crediti tributari e contributivi nel concordato preventivo dettato dall'art. 88 c. c. i., è stato riprodotto il dato normativo contenuto nella Legge Fallimentare, con alcune modifiche, tra cui:

- i. la relazione e l'attestazione fornita dal professionista indipendente con i requisiti di cui all'art. 2 co. 1 lett. o) c.c.i.i.,¹⁰³ sono disciplinati in due commi diversi, rispettivamente il primo e il secondo comma della norma in esame;
- ii. in capo all'attestatore è stato attribuito un ulteriore onere, ovvero sia quello di indicare nella relazione *«la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale»* e, nell'ipotesi in cui il debitore abbia optato per il concordato in continuità aziendale, *«la sussistenza di un trattamento non deteriore»*;¹⁰⁴
- iii. è stata espunta la disposizione che prevedeva l'obbligatorietà di istituire un'apposita classe per la quota di crediti erariali degradati a chirografo.¹⁰⁵ Tuttavia, la medesima previsione è stata reinserita nel dato normativo dell'art. 85 co. 2 c.c.i.i.¹⁰⁶

¹⁰³ Art. 2 co. 1 lett. o) c. c. i.: *«professionista indipendente»: il professionista incaricato dal debitore nell'ambito di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza che soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti:*

1) essere iscritto all'albo dei gestori della crisi e insolvenza delle imprese, nonché nel registro dei revisori legali;

2) essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile;

3) non essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di regolazione della crisi da rapporti di natura personale o professionale; il professionista ed i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto partecipazioni in essa».

¹⁰⁴ Tale previsione è stata introdotta dal Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83.

¹⁰⁵ ARTUSO, BOGONI, *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, pp. 410 – 411.

¹⁰⁶ La disposizione in esame era stata riproposta all'art. 85 co. 5, rubricato *“Presupposti per l'accesso alla procedura”*. Tuttavia, per effetto dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, il precetto contenuto al comma quinto è stato riscritto e allocato al comma secondo. Inoltre, è stata mutata la rubrica della norma in esame in *“Suddivisione in classi”*.

Nel quadro delle disposizioni di carattere emergenziale, il Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125 aveva già introdotto nel *corpus* legislativo della Legge Fallimentare agli artt. 180 co. 4 e 182 *bis* co. 4 l. fall., anticipando di fatto l'operatività del nuovo codice, la disciplina dell'omologazione forzata del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, meglio conosciuta con l'espressione *Cram Down fiscale*.¹⁰⁷ Nel dettaglio, in forza della previsione normativa di cui all'art. 48 co. 5 c.c.i.i. previgente all'entrata in vigore del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83, al Tribunale è stato attribuito il potere di omologare *«gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 57, comma 1, 60 comma 1, e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria»*. Un'analogia previsione è stata poi dettata per il concordato preventivo, quando l'adesione dell'Amministrazione è determinante per il raggiungimento delle percentuali di legge indicate dall'art. 109 co. 1 c.c.i.i.

Il Decreto correttivo summenzionato ha aggiunto un altro criterio, oltre a quello della convenienza, ovverosia quello del trattamento *«non deteriore»*. In base a tale requisito il Tribunale deve valutare la proposta formulata dal debitore, con lo scopo di coordinare suddetta disposizione con la nuova normativa del concordato con continuità aziendale.¹⁰⁸

Come attestato nella relazione illustrativa al Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza, tale meccanismo è stato introdotto *«al fine di superare ingiustificati resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi»*¹⁰⁹ da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale in molti casi non aveva aderito alla proposta avanzata dal debitore, ovvero non aveva espresso la propria adesione o diniego al trattamento prospettato dal contribuente, nonostante il pagamento parziale offerto fosse di un importo superiore rispetto a quello ottenibile nell'ipotesi di liquidazione

¹⁰⁷ D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli Adr e nel concordato*, in *Fall.*, 2021, II, p. 153.

¹⁰⁸ ANDREANI, TUBELLI, *op.cit.*

¹⁰⁹ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.

giudiziale.¹¹⁰ A tal proposito, con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti, è stata inserita una nuova disposizione, nella quale è prescritto che l'eventuale adesione erariale alla proposta di transazione fiscale deve essere comunicato al debitore entro sessanta dal deposito della proposta stessa. Ai sensi dell'art. 63, co. 2, c.c.i.i., è, infatti, stabilito che tale termine deve essere tenuto in considerazione ai fini dell'applicazione dell'istituto del *Cram Down* fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui al comma 2-*bis*., qualora ne sussistono i presupposti.

Ciò nonostante, occorre rammentare che, per effetto del D. Lgs. n. 83/2022, il termine entro il quale l'Amministrazione Finanziaria deve manifestare il proprio assenso è stato esteso a novanta giorni. L'entrata in vigore del decreto sopracitato ha operato una ricollocazione della disciplina del *Cram Down fiscale* di cui all'art. 48 co. 5 c. c. i., introducendo il comma 2-*bis* sia all'art. 63, relativamente agli accordi di ristrutturazione, sia all'art. 88, con riferimento al concordato preventivo.¹¹¹

¹¹⁰ ANDREANI, TUBELLI, *op.cit.*

¹¹¹ SICIGNANO, *L'omologazione del concordato preventivo in mancanza di adesione dei crediti fiscali e previdenziali, tra legge fallimentare e Codice della crisi*, in *GiustiziaCivile.com*, 06/04/2022.

II. L'istituto della transazione fiscale

Lo scopo del presente capitolo è quello di introdurre l'istituto della transazione fiscale, provvedendo ad analizzare *in primis*, la *ratio* sottostante e la sua natura, anche in considerazione di un possibile contrasto con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, nonché il suo ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo. In particolare con riferimento a quest'ultimo aspetto, ci si soffermerà ad analizzare le problematiche legate al tema dell'(in)falcidiabilità dell'IVA.¹¹²

2.1 Finalità dell'istituto

Innanzitutto occorre necessariamente fornire una nozione dell'istituto in esame, il quale può essere definito come «una particolare procedura "transattiva" tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario».¹¹³

Nel dettaglio, l'istituto si inserisce nella «prospettiva di valorizzazione dei moduli consensuali nell'attuazione del prelievo»,¹¹⁴ andando ad attenuare il consolidato principio di indisponibilità del credito erariale e le implicazioni derivanti dalla natura squisitamente pubblicistica dell'obbligazione tributaria.¹¹⁵

Nel circoscrivere la portata dell'art. 182 *ter* l. fall., è necessario sottolineare che la norma trova applicazione unicamente nell'ambito delle procedure concorsuali, ovvero nell'ipotesi di ricorso al concordato preventivo o agli accordi di ristrutturazione dei debiti. Per tali motivi, l'istituto *de quo* si discosta dagli ordinari strumenti deflattivi del

¹¹² Ai fini di praticità espositiva, nel presente elaborato si farà riferimento al dettato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall. Nonostante ciò, si faranno opportuni richiami agli artt. 63 e 88 c. c. i. e alle novità introdotte dal nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, quando necessario per la trattazione.

¹¹³ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹¹⁴ MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, X, p. 847.

¹¹⁵ ARTUSO, BOGONI, *op.cit.*, p. 414

contenzioso tributario,¹¹⁶ disciplinati dalle norme tributarie ed atti a porre fine alle controversie già incominciate o a impedire l'insorgere di altre.¹¹⁷

Per effetto dell'abrogazione della transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138 si è assistito ad un mutamento della *ratio* sottesa all'istituto. In particolare, nella sua originaria formulazione, secondo il legislatore dell'epoca, l'esperimento della summenzionata previsione era unicamente finalizzato a ottimizzare l'attività di riscossione dei tributi, nell'ottica di tutelare l'interesse erariale «*rappresentato dalla maggiore proficuità dell'accordo transattivo rispetto alle procedure di esecuzione forzata*».¹¹⁸ In altri termini, la disciplina della transazione "esattoriale" era stata introdotta per tutelare in via prioritaria gli interessi del Fisco e l'azione amministrativa, piuttosto che quelli dei contribuenti. Tuttavia, con l'entrata in vigore dell'art. 182 *ter* l. fall., nella prospettiva di accordare una maggior tutela alla continuità aziendale ed alla conservazione dei livelli occupazionali e produttivi delle imprese in stato di crisi «*ancora vitali, visti sia come luogo d'incontro di interessi economici e sociali di diversa natura, sia come fonte produttiva di nuova ricchezza e di nuova capacità contributiva*»¹¹⁹, l'istituto ha mutato *ratio*: si è inteso, infatti, ponderare equamente gli interessi erariali all'esazione dei tributi ed i predetti interessi imprenditoriali.¹²⁰ Inoltre, in virtù anche di una rinnovata concezione delle procedure concorsuali,¹²¹ la previsione di ricorrere ad un accordo transattivo, finalizzato a regolare l'esposizione debitoria con l'Amministrazione Finanziaria, si inserisce nell'ambito del dichiarato *favor* del legislatore per le soluzioni concordatarie, ovvero negoziali dello stato di crisi o d'insolvenza, piuttosto che per quelle di carattere liquidativo. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che «*in presenza di situazioni di crisi aziendale, [...] lo strumento transattivo può infatti rivelarsi decisivo per garantire*

¹¹⁶ Nel dettaglio, ci si riferisce all'istituto dell'accertamento con adesione di cui al Decreto Legislativo 19 Giugno 1997, n. 218 e alla conciliazione giudiziale prevista dagli artt. 48 e 48 *bis* Decreto Legislativo 31 Dicembre 1992, n. 46. L'esperimento di tali istituti consente al contribuente di giungere ad una definizione agevolata delle controversie instaurate con l'Agenzia delle Entrate, beneficiando di uno sconto in termini di sanzioni.

¹¹⁷ TAGLIONI, *La transazione fiscale in sede fallimentare*, in *Boll. trib. inf.*, 2009, volume 76, fascicolo 4, p. 292.

¹¹⁸ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹¹⁹ STASI, *op.cit.*, p. 3830.

¹²⁰ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

¹²¹ V. *supra* par. 1.1.

*l'effettivo introito di somme dovute all'Erario in misura certamente superiore (ed in tempi ovviamente ben più rapidi) rispetto a quanto potrebbe avvenire, con le ordinarie modalità di riscossione, in caso di fallimento del contribuente. [...] La particolare delicatezza di quest'ultima tematica impone, peraltro, che la trattazione delle istanze di transazione venga affidata a personale con competenze professionali idonee a garantire che l'istituto trovi concreta attuazione, secondo le finalità per le quali è stato introdotto nell'ordinamento».*¹²²

In merito, parte della dottrina ha ritenuto che la finalità che contraddistingue l'istituto è quella di consentire al Fisco di venire a conoscenza della proposta di transazione fiscale presentata nel concordato preventivo o nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti e, di avviare un'istruttoria approfondita funzionale a valutare la proposta stessa. Quest'ultima rappresenta quindi uno strumento atto ad ottenere il voto favorevole in sede di concordato e l'adesione agli accordi di cui all'art. 182 *bis* l. fall. da parte Agenzia delle Entrate e dall'Agente della Riscossione, limitatamente agli oneri di riscossione.¹²³

2.2 Principio di (in)disponibilità del credito tributario

Sin dall'introduzione nell'ordinamento della transazione esattoriale ex art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138 ed in seguito della transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* l. fall., sia in dottrina sia in Giurisprudenza erano stati sollevati una serie di dubbi interpretativi in merito alla compatibilità delle sopracitate disposizioni con il principio dell'indisponibilità del credito tributario e alla natura dell'attività discrezionale, ovvero vincolata,¹²⁴ esercitata dall'Amministrazione Finanziaria in tale contesto. Sebbene l'obbligazione tributaria sia da sempre considerata indisponibile e pertanto, in via generale, all'Agenzia delle Entrate non sarebbe possibile riconoscere alcun potere di

¹²² V. Circolare Agenzia delle Entrate del 16 Aprile 2010, n. 20/E.

¹²³ CORTI, LAMPERTI, *op. cit.*, p. 531.

¹²⁴ Per un approfondimento sulla natura discrezionale o vincolata dell'attività svolta dall'Amministrazione Finanziaria, anche in considerazione dell'introduzione della disciplina del cd. *Cram Down fiscale*, si rinvia a: GOLISANO, *La nuova 'transazione fiscale' dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, III, pp. 512 e ss.

disposizione relativamente alla stessa, ovvero di rinunciare in parte alla riscossione di tributi dovuti da parte dei contribuenti, l'istituto in esame sarebbe stato sostanzialmente inapplicabile. Tuttavia, in virtù di specifiche previsioni normative autorizzative (nello specifico l'art. 182 *ter* l. fall.) la dottrina ha ritenuto che il suddetto principio può essere oggetto di deroghe, le quali consentono di fatto di attribuire all'Erario la possibilità di incidere positivamente sull'ammontare o sui tempi di liquidazione del tributo.¹²⁵

Per quanto concerne il primo ordine di dubbi sopraindicati, ci si era interrogati relativamente al fondamento giuridico del principio di indisponibilità della pretesa erariale, ovvero se fosse riconosciuto come principio avente rango costituzionale oppure se fosse disposto da norme ordinarie. In particolare, con riferimento alle fonti di grado primario, la previsione dello stesso principio trovava espressione unicamente in due disposizioni antecedenti l'emanazione della Costituzione Italiana, quali l'art. 13 Regio Decreto 30 Dicembre 1923, n. 3269¹²⁶ e l'art. 49 Regio Decreto 23 Maggio 1924, n. 827.¹²⁷

Tuttavia, secondo parte della dottrina il summenzionato principio troverebbe fondamento nella Costituzione. Più precisamente, il credito erariale costituirebbe un diritto indisponibile, in virtù della funzione di riparto, in relazione alla capacità contributiva, attribuita all'obbligazione tributaria ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost. Qualora fosse riconosciuta la possibilità all'Amministrazione Finanziaria di rimettere le proprie ragioni di credito, si andrebbero a favorire gli interessi dei singoli individui a discapito di quelli collettivi, cagionando di fatto una lesione di questi ultimi.

¹²⁵ MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, II, pp. 296 e ss.

¹²⁶ Art. 13 Regio Decreto 30 Dicembre 1923, n. 3269: «*Il Ministro delle finanze, i funzionari da esso dipendenti e qualsiasi altra autorità pubblica non possono concedere alcuna diminuzione delle tasse e sopratasse stabilite da questa legge, né sospenderne la riscossione, senza divenirne personalmente responsabili*». Il Regio Decreto citato è stato abrogato per effetto dell'entrata in vigore del Decreto Legge 25 Giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla Legge 6 Agosto 2008, n. 133.

¹²⁷ Il Regio Decreto 23 Maggio 1924, n. 827 reca il regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità dello Stato. Nel dettaglio, all'art. 49 è previsto: «*Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione*».

In tal modo i principi di riparto del carico fiscale efficaci *erga omnes* verrebbero di volta in volta sostituiti da quelli determinati in relazione alle circostanze del caso, come individuate dall’Agenzia delle Entrate di volta in volta competente.¹²⁸

Di conseguenza, analizzando le due norme sopracitate congiuntamente all’art. 23 Cost., recante la cosiddetta “riserva di legge”, l’attività esercitata dall’Erario avrebbe natura vincolata, in quanto la presenza di un’eventuale discrezionalità comporterebbe una scelta, ovvero una inammissibile ponderazione tra gli interessi summenzionati.

Secondo alcuni autori, invece, il fondamento del principio di indisponibilità sarebbe rinvenibile unicamente nel soprariportato art. 23 Cost. Trattandosi di una prestazione imposta dalla legge, il credito erariale non potrebbe ricevere il medesimo trattamento riservato agli altri crediti la cui fonte risiede in un’obbligazione di diritto privato; per tale motivo, non potrebbe essere oggetto di intervento, o, comunque, di valutazioni di carattere discrezionale da parte dell’Amministrazione Finanziaria.¹²⁹

In ultimo, occorre menzionare un’ulteriore corrente di pensiero, la quale ritiene che siano gli artt. 3 e 97 Cost. i fondamenti dell’indisponibilità della pretesa erariale.

Secondo tale prospettiva, la ponderazione dei principi recati dalle norme citate, rispettivamente il principio di uguaglianza e quello di imparzialità dell’azione amministrativa, consentirebbe di escludere un potere di disposizione relativamente al credito tributario in capo alle Agenzie fiscali. In considerazione di tali principi, la tesi sostenuta da questa parte di dottrina, pur ammettendo che vi sia una limitazione nell’attività di riscossione dei tributi, riconosce la possibilità al legislatore di poter emanare delle norme che permettano alle autorità competenti di poter incidere sulle proprie ragioni di credito, rinunciando in parte alla riscossione delle somme spettanti, ma entro determinati limiti e criteri indicati dalla legge.

In tale contesto, si inseriva l’originaria formulazione della transazione dei ruoli di cui art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138, grazie a cui il Fisco poteva concludere un accordo transattivo avente ad oggetto la falcidia e/o la dilazione dei tributi, a patto che fosse «*accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione*

¹²⁸ V. *ex multis*: ANDREANI, *op. cit.*, p. 6; CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, V, pp. 11137.

¹²⁹ GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè Editore, Milano, 2010, pp. 130 e ss.

coattiva». In tale ambito, per definire le osservazioni della dottrina sopraindicata si ricorreva all'espressione di «*disponibilità controllata*» della pretesa erariale.¹³⁰

In tal senso, peraltro, si è espressa anche la Giurisprudenza, e, più precisamente Corte dei Conti, Sezione Regionale di controllo per il Piemonte, la quale nel fornire un parere sulla possibilità, per un ente locale, di ricorrere ad una transazione fiscale, aveva sostenuto che: «*con riferimento ai crediti tributari, vige nel nostro ordinamento il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, comma 1) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta dunque derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente), che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore*». ¹³¹

In senso opposto a questo orientamento, sono molti gli autori che sostengono la tesi secondo cui il principio di indisponibilità della pretesa tributaria risulterebbe privo di fondamento costituzionale, ma troverebbe esclusivamente espressione in una norma di fonte primaria, quale il summenzionato art. 49 Regio Decreto 23 Maggio 1924, n. 827.¹³² Anche l'Amministrazione Finanziaria ha dimostrato di aver aderito alla tesi appena richiamata, sostenendo che «*l'istituto della transazione [...] appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione e non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva*». ¹³³

¹³⁰ ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, CEDAM, Milano, 2017, pp. 37-38.

¹³¹ Corte dei Conti, Sezione Regionale di controllo per il Piemonte, Parere n. 15/ Par./ 2007. V.: <http://www.segretarietlocali.it/nuovo/A2007/Cdc/PiemonteParere2007-15.pdf>

¹³² V. *ex multis*: LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, IX, p. 706.; MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, *cit.*, pp. 296 e ss.

¹³³ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

Con riferimento alla obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale nel concordato preventivo e alla falcidiabilità dell'IVA, ma anche del tema oggetto di trattazione del presente paragrafo, sono state particolarmente significative due sentenze "gemelle" pronunciate dalla Corte di Cassazione, quali la sentenza n. 22931 e la n. 22932 del 4 Novembre 2011.

In particolare, in tale occasione la Suprema Corte ha ammesso la possibilità di derogare al principio di indisponibilità del credito tributario per effetto di disposizioni normative «eccezionali», sostenendo che «*tale indisponibilità esiste nella misura in cui la legge non vi deroghi e non sono certo estranei all'ordinamento ipotesi di rinuncia dell'Amministrazione all'accertamento (condoni c.d. tombali) o alla completa esazione dell'accertato in vista di finalità particolari*».¹³⁴ A conferma del carattere speciale dell'istituto della transazione fiscale rispetto al principio di indisponibilità, derogabile per effetto di una norma di fonte primaria, è intervenuta anche la Corte Costituzionale con la sentenza n. 225/2014, la quale ha riconosciuto la possibilità all'imprenditore in crisi di «*proporre alle agenzie fiscali o agli enti gestori di forma di previdenza e assistenza obbligatorie, il pagamento parziale ovvero dilazionato dei tributi o dei contributi e dei relativi accessori, in deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito da parte dell'amministrazione finanziaria*». In più, relativamente all'ambito di applicazione oggettivo della norma, la Consulta ha sostenuto che «*la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale*».¹³⁵

2.3 Natura dell'istituto

Uno dei temi maggiormente dibattuti in Giurisprudenza e all'interno della dottrina è quello relativo alla natura giuridica dell'istituto. In particolare, le principali controversie si snodano attorno a due diverse tesi, da un lato, quella privatistica, dall'altro, quella pubblicistica della transazione fiscale. Inoltre, antecedentemente all'entrata in vigore della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232 che ha riformulato significativamente il dettato

¹³⁴ Cass. Civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

¹³⁵ C. Cost., n. 225/2014.

<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=225>

normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., vi erano coloro che ritenevano obbligatorio avanzare una proposta di transazione all'Agenzia delle Entrate al fine di ottenere la possibilità di falciare e/o dilazionare il pagamento dei debiti tributari, ovvero coloro che sostenevano che la facoltatività dell'accordo transattivo.

All'epoca dell'introduzione della norma sopracitata, era stato particolarmente discusso anche il tema in merito alla natura transattiva oppure abdicativa dell'istituto.

In virtù della sua denominazione, del tutto simile a quella della transazione civilistica di cui all'art. 1965 c.c., la stessa Amministrazione Finanziaria aveva ritenuto, anche sulla base di alcune considerazioni svolte dal Consiglio di Stato¹³⁶, che si potesse individuare nell'istituto un carattere transattivo.¹³⁷ Ciò nonostante, parte della dottrina non approvava la tesi sopraindicata, poiché non era possibile rinvenire né le reciproche concessioni accordate dalle parti per porre fine alla lite o per evitarla né la presenza di una *res dubia o litigiosa*, e quindi era da ritenersi escluso il riconoscimento della natura transattiva nella disposizione *ex art.* 182 *ter* l. fall.¹³⁸ A detta di altra parte di dottrina, aveva ritenuto che «*in presenza di un'iscrizione a ruolo provvisoria ovvero in ipotesi di accertamento del debito d'imposta non ancora definito*», si potesse circoscrivere l'istituto nell'alveo della transazione ai sensi dell'art. 1965 c.c.; ovvero relativamente al pagamento di tributi certi nell'ammontare, aveva sostenuto che l'istituto fosse assimilabile alla remissione dei debiti ed, in particolare, alla figura del *pactum ut minus solvatur*.¹³⁹

Inoltre, vi era anche chi collocava l'istituto nell'ambito della figura del negozio solutorio,¹⁴⁰ o ancora, che fosse riconducibile alla ricognizione di debito associata ad una promessa di pagamento vincolante ai sensi dell'art. 1988 c.c.¹⁴¹

¹³⁶ V. *supra* par. 1.3.1.

¹³⁷ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹³⁸ Per un approfondimento della tesi dottrinale contraria alla natura transattiva dell'istituto vedasi *ex multis*: MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, cit., p. 1033; FALSITTA, cit., XII, pp. 1047 ss.; MOSCATELLI, cit., pp. 483 ss.; LA ROCCA, cit., p. 1455.

¹³⁹ MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, cit., pp. 296 e ss.

¹⁴⁰ MOSCATELLI, cit., p. 507.

¹⁴¹ PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, II, pp. 328-329.

Secondo altri, invece, il dettato dell'art. 182 *ter* l. fall. recherebbe semplicemente una normativa *ad hoc*, atta a regolamentare un iter procedimentale tramite il quale si andrebbe a definire il trattamento da riservare ai debiti tributari ed a favorire la partecipazione in sede di adunanza dei creditori nel concordato preventivo, ovvero la sottoscrizione degli accordi di ristrutturazione dei debiti dell'Amministrazione Finanziaria.¹⁴²

Con riferimento alle questioni soprariportate riguardanti la qualificazione della natura giuridica dell'istituto, ovvero privatistica oppure pubblicistica, si sono sviluppati due diversi filoni dottrinali.

In particolare, i sostenitori della prima teoria assimilano l'istituto alla disciplina della transazione civilistica *ex art. 1965 c.c.*, ritenendo che si trattasse di un accordo autonomo tra il contribuente e l'Erario, come se fosse un vero e proprio contratto stipulato al di fuori del concordato preventivo e delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi *ex art. 182 bis* l. fall.¹⁴³

Al contrario, secondo la tesi pubblicistica, sostenuta in via maggioritaria all'interno della dottrina, la transazione fiscale rappresenta una fase del procedimento che si innesta in seno alla procedura concordataria, ovvero una clausola contenuta negli accordi di ristrutturazione dei debiti. Inoltre, in considerazione dell'endoconcorsualità dell'istituto e delle conseguenti implicazioni, tale dottrina ha affermato che la transazione stessa «*non può che condividere gli effetti e le sorti del concordato preventivo nelle varie fasi fisiologiche (esecuzione) o patologiche (risoluzione ed annullamento)*».¹⁴⁴

In merito a tale dibattito, nella circolare illustrativa del 18 Aprile 2008, n. 40/E, l'Agenzia delle Entrate sembrava avesse condiviso la prima impostazione, riconoscendo che si trattasse di una «*particolare procedura "transattiva"*» autonoma, in virtù anche del fatto che anteriormente alle modifiche recate al dettato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., vi era mancanza di coordinamento tra la norma appena citata e l'art. 160 l. fall.

Nel dettaglio, la transazione fiscale riconosceva nella sua originaria formulazione, e in quella vigente, la possibilità di proporre un pagamento falcidiato dei debiti tributari

¹⁴² ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, Wolters Kluwer, Milano, 2022, p. 49.

¹⁴³ CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, V, pp. 11137 ss.

¹⁴⁴ DEL FEDERICO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Fall.*, 2008, III, p. 333.

muniti di privilegio, contrariamente a quanto previsto dal previgente art. 160, ove tale eventualità era da ritenersi esclusa.¹⁴⁵ Al fine di rimuovere tale ostacolo di carattere giuridico e raccordare le due norme, il legislatore aveva introdotto un secondo nuovo comma all'art. 160 l. fall.¹⁴⁶ In forza di tale secondo comma, è stata ammessa espressamente la facoltà di proporre un pagamento percentuale dei crediti privilegiati e di quelli assistiti da pegno o ipoteca, a patto che il piano concordatario ne disponga una soddisfazione non inferiore rispetto a quella ottenibile, in virtù della posizione preferenziale, sul ricavato in ipotesi di liquidazione derivante dalla vendita dei beni o dei diritti sui quali insiste la causa di prelazione.¹⁴⁷

Inoltre, ad ulteriore sostegno della natura pubblicistica della transazione fiscale, la stessa lettera della legge inequivocabilmente richiede che la proposta di transazione debba essere avanzata con il piano di cui all'art. 160 l. fall. Essa, infatti, non deve essere trasmessa autonomamente all'Amministrazione Finanziaria competente, ma unitamente alla domanda di accesso al concordato preventivo, in quanto parte integrante. Come soprariportato, gli effetti derivanti dall'accordo transattivo non conseguono dalla conclusione dello stesso, ma dall'esito positivo, ovvero negativo, della procedura concordataria, definito in sede di adunanza dei creditori, cui l'Agenzia delle Entrate e l'Agente della riscossione, limitatamente agli oneri di riscossioni, partecipano assieme agli altri titolari dei diritti di credito ai fini della formazione delle maggioranze previste dalla legge.¹⁴⁸ Infine, occorre sottolineare che con l'entrata in vigore dell'art. 1 co. 81 Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, che ha apportato delle modifiche al testo dell'art. 182 *ter* l. fall., è stata ulteriormente confermata la natura *sub*-procedimentale della transazione, sia in considerazione del cambiamento della rubrica della norma, ridenominata "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*", ma soprattutto per il fatto che l'eventuale diniego della proposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria non osta al perfezionamento della stessa.

¹⁴⁵ STASI, *op.cit.*, p. 3823.

¹⁴⁶ Il comma secondo dell'art. 160 l. fall. è stato aggiunto dall'art. 12 co. 2 del Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169.

¹⁴⁷ ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020, cit.*, p. 35.

¹⁴⁸ RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, X, p. 832.

Contrariamente, invece alla previgente formulazione, dove l'approvazione del trattamento dei debiti erariali prospettato dal debitore da parte del Fisco era necessario per la definizione dello stesso.¹⁴⁹

Antecedentemente all'introduzione della summenzionata Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, una delle questioni maggiormente discusse era quella relativa alla facoltatività ovvero alla obbligatorietà della transazione fiscale al fine di pervenire alla possibilità di soddisfare in misura percentuale la pretesa tributaria e contributiva.

Tanto in dottrina quanto in Giurisprudenza, si erano susseguiti numerosi contributi e sentenze antitetiche che si snodavano attorno ai due diversi assunti. Ad alimentare tale dibattito vi era il tema dell'infalciabilità dell'IVA e delle ritenute operate, ma non versate, in quanto nella previgente configurazione dell'art. 182 *ter* l. fall., era possibile unicamente avanzare una proposta avente ad oggetto una loro dilazione di pagamento, ma non una loro falciabilità.

Nel dettaglio, il divieto di falciabilità era esteso a tutti i tributi appartenenti alla categoria dei «*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea*», cui (seppur in modo particolarmente discusso) vi rientrava l'IVA.¹⁵⁰ Con l'entrata in vigore del Decreto Legge 29 Novembre 2008, n. 185, infatti, era stato espressamente previsto che «*con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*». In seguito, con un'analogha previsione introdotta dal Decreto Legge 30 Maggio 2010, 78, era stata disposta l'impossibilità di soddisfare in misura percentuale le ritenute operate e non versate.¹⁵¹

In considerazione di tali vincoli, si era quindi alimentata la questione in merito alla natura obbligatoria o meno della transazione fiscale. Sia la dottrina sia le diverse pronunce della giurisprudenza di merito avevano assunto posizioni tra loro contrastanti, in quanto si riteneva che se non si fosse esperito l'istituto di cui all'art. 182 *ter* l. fall., si sarebbe potuto riconoscere al contribuente la possibilità di proporre un pagamento

¹⁴⁹ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi, cit.*, p. 50.

¹⁵⁰ Tale tema è stato particolarmente dibattuto sia in dottrina sia in Giurisprudenza. Esso è oggetto di approfondimento del paragrafo 2.5.1.

¹⁵¹ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi, cit.*, p. 20.

percentuale dei crediti tributari assistiti da privilegio e dell'IVA senza sottostare ai limiti dettati dalla norma sopracitata.¹⁵²

A tal proposito, inizialmente, l'Amministrazione Finanziaria aveva affermato l'obbligatorietà della proposta di transazione fiscale, sostenendo l'impossibilità di «*pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter. Ciò comporta che la falcidia o la dilazione del credito tributario è ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale*».¹⁵³

Parte della dottrina aveva ritenuto corretto l'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate, sostenendo che non fosse ammissibile equiparare la posizione dell'Erario a quella degli altri titolari dei diritti di credito verso il contribuente in stato di crisi, ovvero insolvente. Inoltre, secondo tale filone dottrinale, sarebbe stato possibile cogliere delle «*tracce di imprescindibilità del procedimento*» ex art. 182 ter l. fall., nella necessità di un parere conforme della Direzione regionale, oltre a quello del direttore dell'ufficio competente, ai fini dell'approvazione della proposta, nonché nell'attribuzione del potere di sottoscrivere l'atto in capo al direttore dell'ufficio in cui ha sede l'ultimo domicilio fiscale del debitore, senza possibilità di delegare il potere stesso.¹⁵⁴ In un primo momento, alcuni Tribunali avevano abbracciato le conclusioni riportate nella Circolare illustrativa dell'Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E, argomentando che «*il mancato rispetto nella proposta di transazione fiscale della lettera della norma nella parte in cui prevede il pagamento parziale di crediti erariali per cui la transazione non è possibile rende – in definitiva – inammissibile l'intera proposta di concordato, attesa la natura endoprocessuale dell'istituto di cui all'art. 182 ter l.f.*».¹⁵⁵ In altri termini, secondo tali giudici di merito, la formulazione di una proposta di transazione non conforme all'art. 182 ter l. fall., quale norma inderogabile recante disposizioni speciali, sarebbe stata oggetto di rigetto.¹⁵⁶

¹⁵² V. Trib. Monza, 7 Aprile 2009, in *IlCaso.it*, 09/03/2010; App. Genova, 19 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 19/01/2010; Trib. La Spezia, 2 Luglio 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010.

¹⁵³ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹⁵⁴ V. *ex multis*: ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, V, pp. 553 ss; CARDILLO, *op.cit.*, pp. 11137 ss.

¹⁵⁵ V. *ex multis*: Trib. Piacenza, 1° Luglio 2008, in *IlCaso.it*, 14/09/2008; Trib. Roma, 16 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 11/07/2010.

¹⁵⁶ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 21.

In senso opposto a quello testé richiamato, si era affermato un diverso orientamento secondo cui la proposta di transazione fiscale non poteva che essere solo uno degli strumenti a disposizione dell'imprenditore in crisi.

Premettendo che ai fini dell'ammissibilità di una proposta concordataria avente ad oggetto il pagamento in misura percentuale dei crediti assistiti da privilegio è necessario che non si alteri l'ordine delle cause legittime di prelazione, alcuni Tribunali avevano ritenuto procedibile la domanda di concordato che prevedesse anche una remissione dell'IVA, in assenza di una proposta ai sensi dell'art. 182 *ter* l. fall.¹⁵⁷ In particolare, tali pronunce avevano ritenuto che qualora non fosse stata ritenuta possibile la falcidia dell'IVA, il piano di cui all'art. 160 l. fall. avrebbe dovuto includere la soddisfazione integrale di tutti i crediti di grado superiore a quelli tributari secondo l'ordine stabilito dall'art. 2778 c.c. Invero, sarebbe stato del tutto incoerente se da un lato, si fosse riconosciuta l'intransigibilità dell'IVA, che nell'ordine di graduazione dei crediti occupa la diciannovesima posizione, e dall'altro lato, si fosse ammessa la possibilità di pagare in misura percentuale gli altri crediti di rango posteriore.

Se così fosse stato, ciò avrebbe rappresentato uno degli ostacoli di carattere pratico che avrebbe limitato concretamente il ricorso al concordato preventivo da parte dei debitori esposti verso l'Erario, quale strumento per la regolazione dello stato di crisi o d'insolvenza.¹⁵⁸ A supportare ulteriormente tale tesi, era lo stesso dettato dell'art. 182 *ter* l. fall.,¹⁵⁹ il quale indica che «*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali*». È stato sottolineato, infatti, che il legislatore avrebbe dovuto avvalersi dell'espressione "deve proporre", anziché "può proporre", se avesse voluto attribuire una natura facoltativa all'istituto *de quo*. La scelta della seconda locuzione costituirebbe l'elemento tramite il quale dirimere la controversia in merito alla obbligatorietà o meno della transazione fiscale, propendendo in via definitiva per la sua facoltatività, diversamente

¹⁵⁷ V. *ex multis*: Trib. La Spezia, 2 Luglio 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010; Trib. Milano, 12 Ottobre 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010; App. Genova, 19 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 19/01/2010.

¹⁵⁸ App. Genova, 19 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 19/01/2010.

¹⁵⁹ Si fa riferimento al dettato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall. previgente l'entrata in vigore dell'art. 1 co. 81 Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, che ha sancito in via definitiva l'obbligatorietà della proposta di transazione fiscale con il piano di cui all'art. 160 l. fall. al fine di poter offrire un pagamento parziale dei debiti tributari e assistenziali.

da quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella Circolare illustrativa del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

Ad avviso di questa giurisprudenza, il debitore sarebbe libero di scegliere se presentare una proposta che consente di addivenire ad una falcidia dei crediti erariali sia nell'ambito sia al di fuori dell'iter procedimentale ex art. 182 *ter* l. fall. Tuttavia, qualora optasse per la seconda, non potrebbe giovare degli effetti derivanti dall'esperimento dell'istituto,¹⁶⁰ quali il consolidamento del debito tributario¹⁶¹ e la cessazione della materia del contendere.¹⁶²

Anche parte della dottrina¹⁶³ aveva condiviso questo orientamento giurisprudenziale. Così il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha ritenuto individuabili almeno due fattispecie in cui con certezza era possibile acclarare la facoltatività della transazione, ovvero sia:

- 1) *«allorquando la proposta ex art. 160 l. fall. prevede il soddisfacimento integrale del ceto creditorio privilegiato, nonché la ristrutturazione del debito chirografario;*
- 2) *nel caso in cui, pur essendo stabilito un trattamento falcidiato anche con riguardo ai creditori privilegiati, tale pagamento è tuttavia reso possibile da apporti di beni e/o denaro aggiuntivi rispetto a quelli che costituiscono l'originario patrimonio del debitore cristallizzato alla data di apertura del concorso (c.d. nuova finanza)».*¹⁶⁴

In seguito ad aver sottolineato il carattere *sub*-procedimentale dell'accordo transattivo, la Corte di Cassazione aveva sancito in via definitiva la natura facoltativa della proposta di transazione nelle due cosiddette sentenze "gemelle" nn. 22931 e 22932 del 4 Novembre 2011, condividendo le precedenti pronunce della Giurisprudenza di merito e le tesi di parte della dottrina soprariportate. Tuttavia, aveva sostenuto che la questione non potesse trovare soluzione con riferimento al dato letterale dell'art. 182 *ter* l. fall,

¹⁶⁰ Trib. La Spezia, 2 Luglio 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010.

¹⁶¹ V. *infra* Capitolo III par. 3.5.1.

¹⁶² V. *infra* Capitolo III par. 3.5.2.

¹⁶³ ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020, cit.*, p. 42.

¹⁶⁴ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Osservazioni in tema di transazione fiscale*, Aprile 2010.

V.: https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=380782

nella parte in cui stabilisce che «*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali*», che consiste in una riproposizione del dettato normativo dell'art. 160 co. 1 l. fall.¹⁶⁵ Oltre ad aver ribadito i benefici¹⁶⁶ derivanti dall'eventuale ricorso all'accordo ex art. 182 ter l. fall., cui il contribuente può scegliere liberamente se profittarne o meno, i giudici di legittimità avevano ravvisato che, per effetto dell'esperimento della transazione, al debitore erano, e tuttora sono, imposti degli adempimenti di natura documentale, cui non è tenuto verso gli altri titolari dei diritti di credito, atti a garantire «*una maggiore trasparenza e leggibilità della proposta con conseguente maggiore probabilità di ottenere, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori*».

Nel dettaglio, la questione relativa all'adesione o meno dell'Amministrazione Finanziaria era stata quella diretta a dirimere la controversia, e quindi a far riconoscere nella proposta di transazione fiscale una mera facoltà, e non un obbligo, per i soggetti in stato di crisi o d'insolvenza che avevano avuto accesso al concordato preventivo. In particolare, prendendo in esame le disposizioni tassative di cui all'art. 184 co. 1 l. fall.,¹⁶⁷ la Suprema Corte aveva sostenuto che la proposta oggetto di omologazione da parte del Tribunale esplicasse i suoi effetti nei confronti di tutti i creditori, sia se aderenti sia se non aderenti, in considerazione della loro partecipazione alla procedura stessa. Ad avviso della Corte, tale previsione normativa avrebbe portato «*ad escludere la possibilità di un particolare statuto per il fisco, non essendo revocabile in dubbio che un'eccezione al principio, se voluta e per le conseguenze pratiche che comporta, sarebbe stata espressamente inserita dal legislatore in occasione della formulazione della disposizione dedicata alla materia*». L'eventuale mancata adesione dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agente della Riscossione, relativamente agli oneri di riscossione, sarebbe stata del tutto irrilevante, qualora fossero state raggiunte ugualmente le maggioranze prescritte dalla legge per l'omologa del concordato. In tal caso, si sarebbe configurata un'accettazione del contenuto della proposta da parte dell'Erario in via forzosa; tuttavia,

¹⁶⁵ Art. 160 co. 1 l. fall.: «*L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo*».

¹⁶⁶ Si fa riferimento al consolidamento della pretesa erariale e alla cessazione delle liti pendenti con l'Agenzia delle Entrate.

¹⁶⁷ Art. 184 co. 1 l. fall.: «*Il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161*».

in caso di diniego da parte di quest'ultimo, non si sarebbero realizzati gli effetti peculiari derivanti dal perfezionamento dell'accordo transattivo. È possibile quindi affermare che vi sarebbe stata sul piano sostanziale un'equiparazione della posizione del Fisco a quella di tutti gli altri creditori ammessi alla procedura.¹⁶⁸

Nella sopracitata sentenza, partendo dal presupposto che un concordato possa essere omologato, nonostante un tentativo di accordo transattivo non andato a buon fine con l'Amministrazione Finanziaria, i giudici di ultima istanza avevano sostenuto che «*non è dato intendere perché un tale tentativo debba comunque essere effettuato se il debitore ritiene ab origine di non voler perseguire alcun accordo particolare col fisco perché già ne conosce le pretese, le ritiene infondate ed è disposto a correre il rischio del voto contrario dell'ufficio*». In altri termini, in considerazione che il diniego o il mancato voto dell'Ufficio competente fosse stato del tutto irrilevante ai fini dell'omologazione della procedura, sarebbe parso del tutto giustificato ritenere che il contribuente non avrebbe dovuto essere obbligato a presentare una proposta di transazione, allorquando in principio avesse reputato che ugualmente non sarebbe stato possibile pervenire al suo perfezionamento.¹⁶⁹ Inoltre, la Corte di Cassazione aveva sottolineato che non vi fosse alcun interesse meritevole di tutela per l'Agenzia delle Entrate, atto a legittimare l'obbligatorietà della proposta transattiva, in quanto «*pur in assenza dell'interpello, non viene minimamente pregiudicata nel suo diritto di evidenziare compiutamente le sue pretese (anche in sede di adunanza e ai fini del voto) e di perseguirne l'accertamento prima e il soddisfacimento poi*». ¹⁷⁰

Seppur in primo momento nella circolare illustrativa del 18 Aprile 2008, n. 40/E, il Fisco avesse affermato la non facoltatività della transazione ex art. 182 *ter* l. fall. con il piano di cui all'art. 160 l. fall., alla luce delle motivazioni delle sentenze "gemelle" nn. 22931 e 22932 del 4 Novembre 2011, aveva mutato il proprio orientamento nel 2015, condividendo la posizione della Suprema Corte.¹⁷¹

In sintesi, fino all'introduzione della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, vigente dal 1° Gennaio 2017, il contribuente che avesse voluto soddisfare in misura parziale e/o

¹⁶⁸ CARDILLO, *op.cit.*, pp. 11137 ss.

¹⁶⁹ ANDREANI, *Transazione fiscale: questioni aperte alla luce dei più recenti orientamenti di giurisprudenza e amministrazione finanziaria*, in *lfallimentarista.it*, 07/12/2012.

¹⁷⁰ V. Cass. Civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

¹⁷¹ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 6 Maggio 2015, n. 19/E.

dilazionata i propri debiti tributari e assistenziali avrebbe potuto optare per due diverse fattispecie di concordato preventivo: una «*principale*», che escludeva un accordo transattivo con l'Erario; una «*speciale*», che prevedeva una proposta ai sensi dell'art. 182 *ter* l. fall. con il piano *ex art.* 160 l. fall.

Secondo la Suprema Corte, la decisione per il primo *iter* procedimentale piuttosto che per il secondo sarebbe discesa «*dall'eventuale esigenza imprescindibile di ottenere il voto favorevole dell'Amministrazione finanziaria, in ragione delle dimensioni del suo credito, oltre che di offrire certezza ai creditori tutti circa l'effettiva consistenza del debito tributario e di conseguenza circa le concrete prospettive di attuabilità del piano concordatario*». ¹⁷² Con l'entrata in vigore della Legge n. 232/ modificativa dell'art. 182 *ter* l. fall. è stata sancita in via definitiva l'obbligatorietà della proposta di transazione fiscale con il piano concordatario al fine di poter pervenire ad un pagamento parziale dei debiti tributari e assistenziali.

In merito, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che «*non sussiste più l'alternativa, descritta dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alla previgente disciplina, tra la procedura generale del concordato preventivo e quella speciale della transazione fiscale. Al debitore è, al contrario, riconosciuta un'unica possibilità, quella di specificare, nella proposta di concordato preventivo, il "trattamento dei crediti tributari" che intende effettuare*». ¹⁷³

2.4 Presupposto soggettivo

Al fine di avanzare una proposta di transazione con il piano concordatario, oppure nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi *ex art.* 182 *bis* l. fall., ¹⁷⁴ è necessario accertare preventivamente la sussistenza dei presupposti soggettivi per il ricorso all'istituto del concordato preventivo ed agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

¹⁷² V. *ex multis*: Cass. civ., S.S.U.U., 27 Dicembre 2016, n. 26988, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cass. civ., S.S.U.U., 13 Gennaio 2017, n. 760, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

¹⁷³ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

¹⁷⁴ Nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, oltre che negli accordi ordinari di cui all'art. 57 c. c. i., è possibile avanzare una proposta di transazione fiscale nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi *ex artt.* 60 e 61 c. c. i., ovvero quelli agevolati e quelli ad efficacia estesa.

Diversamente dalla previgente transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 Decreto Legge 8 Luglio 2002, n. 138, che poteva essere esperita anche da parte di coloro che non erano assoggettabili al fallimento,¹⁷⁵ l'ambito di applicazione soggettivo della norma oggetto di trattazione risulta circoscritto unicamente a favore dei cosiddetti soggetti fallibili,¹⁷⁶ ovvero sia le persone fisiche o giuridiche che superano congiuntamente i requisiti stabiliti dall'art. 1 co. 1 l. fall.:

«a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro trecentomila;

b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;

c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila».

Inoltre, occorre sottolineare che, con l'entrata in vigore dell'art. 23 co. 43 Decreto Legge 6 Luglio 2011, n. 98,¹⁷⁷ è stato esteso il presupposto soggettivo dell'istituto, riconoscendo agli imprenditori agricoli in crisi o in stato di insolvenza la possibilità di fare ricorso alla transazione fiscale al fine di regolare la propria esposizione debitoria con l'Agenzia delle Entrate, ma unicamente all'interno degli accordi di ristrutturazione dei debiti, e non anche nel concordato preventivo.¹⁷⁸ A tali soggetti è dunque consentito avanzare una proposta avente ad oggetto il pagamento falcidiato e/o dilazionato dei tributi alternativamente ricorrendo alle procedure da crisi da sovraindebitamento,¹⁷⁹

¹⁷⁵ V. *supra* par. 1.3.1.

¹⁷⁶ MANDRIOLI, *ult. op. cit.*, pp. 296 e ss.

¹⁷⁷ Il Decreto Legge 6 Luglio 2011, n. 98 è stato convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 15 Luglio 2011, n. 111

¹⁷⁸ STASI, *op.cit.*, p. 3829.

¹⁷⁹ In particolare, gli imprenditori agricoli possono accedere alla procedura del concordato minore di cui agli artt. 74 e ss. c. c. i., che ha sostituito l'istituto dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento ex artt. 10 e ss. Legge 27 Gennaio 2012, n. 3., al fine di rimodulare i propri debiti tributari e contributivi.

Per un approfondimento della relativa disciplina si rinvia *ex multis*: GAMBÌ, *La transazione fiscale per le imprese sotto-soglia, fra sovraindebitamento e composizione negoziata della crisi*, in *IlCaso.it*, 28/12/2021; BENVENUTO, CAPASSO, *Le nuove procedure da composizione delle crisi da sovraindebitamento*, in *dirittodellacrisi.it*, 02/08/2022.

ovvero stipulando un accordo di ristrutturazione debiti contenente una domanda di transazione fiscale.¹⁸⁰

Ne deriva, di conseguenza, l'esclusione dall'ambito di applicazione soggettivo dell'istituto dei piccoli imprenditori, o dell'«*impresa minore*» come definita dall'art. 2 co. 1 lett. d) c.c.i.i., delle imprese soggette alla liquidazione coatta amministrativa, tra cui le assicurazioni e gli istituti di credito, e di quelle di grandi dimensioni in stato di insolvenza sottoposte alla disciplina dell'amministrazione straordinaria ai sensi della Legge 3 Aprile 1979, n. 95.¹⁸¹ In più, l'istituto non trova applicazione nei confronti dei professionisti e di tutti coloro che, nonostante non rivestano la qualifica di imprenditore, risultano insolventi, ossia i cd. «*insolventi civili*».¹⁸² In considerazione dell'esclusione delle summenzionate categorie di soggetti, sia nella previgente Legge sulla crisi da sovraindebitamento sia nell'attuale Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, ci si interroga, come in passato, relativamente ad un ipotetico trattamento giuridico di carattere discriminatorio tra debitori sottoponibili al fallimento, o meglio alla liquidazione giudiziale, e non, in merito alla facoltà di accesso all'istituto della transazione fiscale.¹⁸³ Sebbene siano sorti tali dubbi, è stata sostenuta la legittimità di un tale trattamento differenziato, in quanto l'ordinamento offre agli operatori economici, aventi peculiarità ed esigenze diverse tra loro, una vasta panoramica di strumenti di diritto atti a regolare il loro dissesto economico-finanziario e patrimoniale che conducono al medesimo beneficio e risultato; nel caso di specie, alla falcidia o dilazione dei debiti tributari e contributivi.¹⁸⁴

Vieppiù, affinché possa trovare applicazione la disciplina in esame, occorre siano presenti i requisiti necessari per l'accesso al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti, quali lo stato di crisi o d'insolvenza.

¹⁸⁰ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 6 Maggio 2015, n. 19/E.

¹⁸¹ La disciplina dell'amministrazione straordinaria è contenuta nella Legge 3 Aprile 1979, n. 95, modificata dal Decreto Legislativo 8 Luglio 1999 n. 270 e successivamente adattata dalla Legge 18 Febbraio 2004, n. 39 per i dissesti dei grandi gruppi.

PACCHI, *Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi*, in *treccani.it*.

V.: [https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_(Diritto-on-line)/)

¹⁸² ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020*, cit., p. 25.

¹⁸³ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, cit., p. 53.

¹⁸⁴ ALLENA, *op. cit.*, p. 130.

Con riferimento alla loro definizione, mentre già nella Legge Fallimentare era presente una nozione di insolvenza all'art. 5 co. 2 l. fall., poi mutuata nell'art. 2 co. 1 lett. b) c.c.i.i.,¹⁸⁵ alcuna definizione era stata dettata per individuare lo "stato di crisi". Senonché tra i principi contenuti nella Legge 19 Ottobre 2017, n. 155, con il quale il Parlamento aveva delegato il Governo a stilare il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, vi era la delega ad introdurre una nozione dello stato di crisi. Nello dettaglio, nella prima formulazione del D. Lgs. n. 14/2019, questo era stato definito come lo «*stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate*». Tuttavia, in seguito, con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 83/2022, è stata operata una modifica al dettato normativo dell'art. 2 co. 1 lett. a) c.c.i.i., ove è stabilito che per stato di crisi si intende: «*lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi*». Grazie a tale definizione, la dottrina ritiene che sia stato recepito il concetto di «*insolvenza prospettica*», intesa come «*il pericolo di insolvenza, e quindi con la probabilità che l'insolvenza si verifichi. [...] Con il che le nozioni di insolvenza prospettica e di crisi finiscono per sovrapporsi e divenire un tutt'uno*».¹⁸⁶

Inoltre, la dottrina ha evidenziato che per effetto del riferimento all'«*inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici*», oltre che del termine temporale di dodici mesi, ossia il termine individuato dalle discipline aziendalistiche per la perdita della continuità aziendale, si sia stata attribuita una maggiore oggettività per identificare la fattispecie in esame.¹⁸⁷

In conclusione, allo stato attuale non è riscontrabile alcuna disparità di trattamento in merito all'ambito di applicazione soggettivo dell'istituto, in quanto sia per avanzare una proposta di transazione fiscale nel piano concordatario sia nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti è necessario vessare in uno stato di crisi, ovvero di insolvenza.

¹⁸⁵ Art. 2 co. 1 lett. b) c. c. i.: «*Ai fini del presente codice si intende per «insolvenza»: lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*».

¹⁸⁶ V. *ex pluribus*: JORIO, *op. cit.*, pp. 1476 – 1477.

¹⁸⁷ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 54.

2.5 Presupposto oggettivo

Contrariamente alla previgente transazione dei ruoli di cui all'art. 3 co. 3 D.L. n. 138/2022, che poteva riguardare unicamente i tributi iscritti a ruolo il cui gettito fosse esclusivamente di spettanza dello Stato, la transazione fiscale ex art. 182 ter l. fall., la cui disciplina è stata suddivisa in due articoli distinti, quali gli artt. 63 e 88 c. c. i., rispettivamente dedicata agli accordi di ristrutturazione dei debiti ed al concordato preventivo, può avere ad oggetto, non soltanto i tributi iscritti a ruolo, bensì anche quelli che non ne hanno ricevuto iscrizione, sia di natura chirografaria sia di natura privilegiata.¹⁸⁸ In particolare, con riferimento a questi ultimi, possono rientrare tutti i crediti tributari e contributivi assistiti da causa legittime di prelazione, nonché quelli garantiti con ipoteca.

Ai sensi dell'art. 77 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 602, è, infatti, previsto che *«una volta decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50 co. 1, ¹⁸⁹ il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore»*. Nonostante nel dettato normativo dell'art. 182 ter l. fall. sia riportata l'espressione *«il credito tributario è assistito da privilegio»*, l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto che non si debba interpretare la norma basandosi unicamente sul suo tenore letterale, il quale presenta una formulazione "atecnica", ovvero considerando solamente come diritti di prelazione i privilegi, ma che si devono intendere inclusi nella locuzione tutti i crediti muniti di cause di prelazione, quali il privilegio, il pegno o l'ipoteca.¹⁹⁰ Di fatto, se si addivenisse a una diversa conclusione, ne deriverebbe, ad esempio, l'impossibilità di proporre una soddisfazione percentuale dei crediti assistiti da ipoteca, nonché un'ingiustificata alterazione delle cause legittime di prelazione, il cui divieto rappresenta uno dei requisiti di ammissibilità della proposta concordataria ai sensi dell'art. 160 l. fall.¹⁹¹ Alle considerazioni soprariportate, si era giunti ugualmente in via interpretativa

¹⁸⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹⁸⁹ Art. 50 co. 1 D. P. R. 29 Settembre 1973, n. 602: *«Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento»*.

¹⁹⁰ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

¹⁹¹ Art. 160 co. 2 l. fall.: *«Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione»*. È prevista un'analoga disposizione nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza all'art. 85 co. 4 c. c. i.

precedentemente all'entrata in vigore del Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169, cosiddetto decreto "correttivo",¹⁹² sebbene non vi fosse coordinamento tra le previsioni di cui all'art. 160 l. fall. e quelle ex art. 182 *ter* l. fall. Nel dettaglio, la prima disposizione escludeva la facoltà di avanzare una proposta di pagamento parziale dei crediti privilegiati, mentre la seconda riconosceva tale eventualità, ovvero di soddisfare in misura percentuale i crediti tributari e contributivi prelatizi. Nella previgenza del summenzionato decreto, la disciplina della transazione fiscale infatti, si configurava come disciplina di carattere eccezionale rispetto alle regole ordinarie previste per il concordato preventivo, in quanto ammetteva la falcidia dei crediti erariali privilegiati.¹⁹³ Per quanto concerne il novero dei tributi che possono formare oggetto dell'accordo transattivo, con riferimento al concordato preventivo, l'art. 88 co. 1 c.c.i.i.¹⁹⁴ ripropone fedelmente il dato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., riconoscendo la falcidiabilità solamente dei tributi e dei relativi accessori gestiti dalle Agenzie fiscali. Analogamente, per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione dei debiti, l'art. 63 c. c. i. stabilisce che *«nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di cui agli articoli 57, 60 e 61 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali»*. In merito a quest'ultima disposizione, occorre sottolineare che nella sua originaria configurazione contenuta nel D. Lgs. n. 14/2019 veniva operato semplicemente un rimando all'iter procedimentale ed agli adempimenti di natura documentale previsti dall'art. 88 c.c.i.i., senza effettuare alcun riferimento al presupposto oggettivo dell'istituto. In considerazione di tale lacuna, sarebbero però potuti sorgere dei dubbi in merito all'ambito di applicazione soggettivo della transazione negli accordi di ristrutturazione ed alla sua compatibilità con quello del concordato preventivo. Inoltre, ci si interrogava in merito alla motivazione che aveva indotto il legislatore a non effettuare alcuna specificazione dei tributi che potevano

¹⁹² Il Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169 aveva introdotto delle disposizioni integrative all'impianto normativo della Legge Fallimentare e apportato dei "correttivi" al Decreto Legislativo 9 Gennaio 2006, n. 5. Tramite quest'ultimo decreto richiamato era stato avviato il percorso di riforma del diritto concorsuale del biennio 2005-2006.

¹⁹³ ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020*, cit., p. 29.

¹⁹⁴ Art. 88 co. 1 c. c. i.: *«con il piano di concordato il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali»*.

essere inclusi nella proposta transattiva. A giustificazione di tale scelta, parte della dottrina aveva sostenuto che «*la mancata indicazione dei tributi transigibili potrebbe essere letta, al pari che del problema definitorio, quale eliminazione dal tessuto normativo di un concetto ormai appreso alla cultura giuridica*». ¹⁹⁵

A dirimere la controversia, è intervenuto lo stesso legislatore con l'art. 9 co. 2 lett. b) D. Lgs. 26 Ottobre 2020, n. 147, che ha riformulato il comma primo dell'art. 63 c.c.i.i. nella sua configurazione attuale. Pertanto, sul piano sostanziale è possibile affermare che vi sia una puntuale corrispondenza tra il presupposto oggettivo della transazione fiscale esperita nel concordato preventivo e di quella intervenuta nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi ex artt. 57, 60 e 61 c.c.i.i.

Al fine di circoscrivere l'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, è inoltre opportuno individuare quali sono le tipologie di tributi che possono essere falcidiati e/o dilazionati (che sono amministrati dalle Agenzie fiscali, quali l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane). In particolare, una delle controversie maggiormente significative riguarda i tributi la cui titolarità in capo all'Amministrazione Finanziaria risulta dubbia. Si fa riferimento a quei tributi in cui si assiste ad una separazione tra il soggetto, o l'ente, a cui spetta l'effettivo gettito, e quello a cui competono le attività di accertamento, liquidazione e riscossione delle imposte, quali ad esempio, le tasse automobilistiche, l'IRAP, le addizionali regionali e comunali.¹⁹⁶ In merito, la Giurisprudenza ha riconosciuto la possibilità di inserire tali tributi all'interno di una proposta di transazione fiscale, sostenendo che per "amministrazione" si debba intendere «*il fascio dei poteri funzionali al controllo, all'accertamento e alla riscossione del tributo*». ¹⁹⁷ In altri termini, si è attribuita maggior rilevanza al profilo riguardante la gestione del tributo piuttosto che quello attinente la titolarità del gettito stesso.

In considerazione del fatto che la relativa amministrazione è effettuata dalle Agenzie fiscali, possono costituire oggetto di un accordo transattivo i seguenti tributi: l'IRPEF, l'IVA, l'IRES, con gli annessi debiti derivanti dal mancato versamento di ritenute operate, le imposte catastali e ipotecarie, le imposte di registro, le tasse automobilistiche e quelle

¹⁹⁵ GOLISANO, *op. cit.*, pp. 506 – 508.

¹⁹⁶ MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, X, pp. 847 ss.

¹⁹⁷ Trib. Milano, sez. II civ., 13 Dicembre 2007, n. 13728/07.

V.: https://www.tribunale.milano.it/index.phtml?Id_VMenu=173&p=3&ordina=

di circolazione delle vetture, le tasse di concessione governative, il canone televisivo, l'imposta di bollo, le imposte demaniali, le accise, le imposte sugli intrattenimenti, l'IRAP, le addizionali IRPEF e le imposte sostitutive dei tributi per i quali la transazione risulta praticabili. Inoltre, nonostante si tratti di imposte abrogate, nel caso siano ancora dovute dal contribuente, sono ricomprese: l'INVIM,¹⁹⁸ l'ILOR¹⁹⁹ e l'IRPEG²⁰⁰.²⁰¹

Di conseguenza, in quanto non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, ma dagli enti di riferimento, i tributi locali non possono ricevere soddisfazione in misura percentuale e/o dilazionata ai sensi degli artt. 63 e 88 c.c.i.i. Tra questi vi rientrano: la TASI, la TARI, l'IMU, la TOSAP, le imposte di soggiorno, l'imposta comunale di scopo (ISCOP), se istituita.²⁰²

Tuttavia, sin dall'introduzione della disciplina della transazione fiscale nell'ordinamento, secondo l'avviso di parte della dottrina,²⁰³ oltre che del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, è parso del tutto irragionevole l'esclusione di tale categoria di tributi dall'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto. Per di più, la scelta del legislatore di operare siffatta esclusione non è chiara, in considerazione del fatto che la gestione dei suddetti tributi potrebbe essere affidata alle Agenzie fiscali tramite la stipulazione di apposite convenzioni, nonostante il gettito sia di spettanza dell'ente locale; come avviene per l'IRAP.²⁰⁴

Nonostante tali tributi siano esclusi dal presupposto oggettivo dell'istituto in esame, la Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per la Toscana ha ritenuto che

¹⁹⁸ L'INVIM (Imposta sull'Incremento di Valore sugli Immobili) era un'imposta reale, introdotta nell'ordinamento dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n. 1943, ed in vigore fino al 1992, anno in cui è stata abrogata per effetto della Legge 23 Ottobre 1992, n. 421 con il quale era stata istituita l'ICI.

¹⁹⁹ L'ILOR (Imposta Locale sui Redditi) era stata istituita con il Decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 599. In seguito, è stata sostituita dall'IRAP, la cui disciplina è stata introdotta dal Decreto Legislativo 15 Dicembre 1997, n. 446.

²⁰⁰ L'IRPEG (Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche) era l'imposta previgente prima dell'introduzione l'IRES con il Decreto Legislativo 12 Dicembre 2003, n. 344. È stata applicabile dal 1973 al 2003.

²⁰¹ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, cit., p. 59.

²⁰² V. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

²⁰³ V. *ex pluribus*: GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2011, I, pp. 94 ss.

²⁰⁴ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, 04/05/2018. V.: <https://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/1305>

ugualmente possa essere riconosciuta la possibilità al contribuente in stato di crisi o d'insolvenza di proporre il loro pagamento in misura parziale, deliberando che *«al di fuori della transazione fiscale, i crediti (non solo fiscali) riferiti agli enti locali possano comunque essere oggetto di accordo "transattivo" (con riduzione dell'ammontare del debito, dilazione di pagamento, ecc.), così come previsto per tutti gli altri crediti nell'ambito del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione. Proprio quest'ultimo, pertanto, potrà essere lo strumento a cui l'imprenditore può ricorrere per attenuare la pressione dei tributi e dei crediti degli enti locali, nei modi previsti dall'art. 182 bis. Ciò in conformità all'obiettivo del sistema normativo in esame, che è quello di evitare all'imprenditore in crisi il dissesto irreversibile dell'impresa consentendogli di ridurre in termini percentuali i crediti fiscali (e non), diversi da quelli oggetto di transazione»*.²⁰⁵

Tale orientamento è stato condiviso anche dalla Suprema Corte, la quale ha sostenuto che in merito all'istituto oggetto di trattazione, si debba attribuire maggior peso specifico alla sua finalità concorsuale, ovvero quella di salvaguardare la continuità dell'impresa ed i livelli occupazionali e produttivi della stessa, piuttosto che quella fiscale, volta ad ottimizzare l'attività di riscossione dei tributi, *«almeno nel senso funzionale ossia nel senso che questo "incidente tributario" è essenzialmente - finalizzato alla definizione concordataria o di ristrutturazione debitoria della crisi di impresa, secondo le regole procedurali dettate per tali procedure concorsuali e di quelle più specifiche di cui alla L. Fall., art. 182 ter»*.²⁰⁶

Sono altresì escluse dal presupposto oggettivo della norma, in quanto non rientranti nella nozione di tributo, le entrate pubbliche aventi carattere extratributario, derivanti, ad esempio, dallo sfruttamento del proprio patrimonio, dallo svolgimento di attività economiche, ovvero dalle partecipazioni in imprese produttive da parte dell'Amministrazione Finanziaria.²⁰⁷

²⁰⁵ Corte dei Conti – Sezione Regionale di controllo per la Toscana, 15 Giugno 2021, Del. n. 40/2021/PAR.

V.: <https://banchedati.corteconti.it/documentDetail/SRCTOS/40/2021/PAR>

²⁰⁶ Cass. civ., S.S.U.U., 25 Marzo 2021, n. 8504, in *Il Caso.it*, 07/04/2021.

²⁰⁷ Tra le entrate pubbliche aventi natura extratributaria vi sono il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e i contributi di bonifica. A disconoscerne la natura tributaria, ed attribuirvi carattere di corrispettivo privatistico, era intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 39/2010, nella quale si era pronunciata in merito ad una questione di legittimità

Inoltre, l'art. 182 *ter* l. fall. prevede espressamente che possano essere inclusi nel contenuto dell'accordo "transattivo" anche gli accessori dei tributi, quali gli interessi e le indennità di mora, nonché le sanzioni amministrative comminate dalle Agenzie fiscali al contribuente in forza di violazioni dei precetti tributari.²⁰⁸

Al fine di garantire una compiuta comprensione dell'istituto, occorre sottolineare che fino all'introduzione della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232 non era consentito avanzare una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto la falcidia dei «*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*», come l'imposta sul valore aggiunto, i diritti agricoli, i tributi doganali comunitari. Tuttavia, con riferimento all'IVA, era ammesso proporre unicamente il pagamento in misura dilazionata.²⁰⁹ Un'analoga previsione era anche prevista per le ritenute operate ma non versate da parte del debitore in stato di crisi, ovvero insolvente.

Infine, rientrano nel presupposto oggettivo i «*contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie ed i relativi accessori*», per i quali è possibile pervenire sia ad una soddisfazione in misura percentuale sia frazionata.²¹⁰ Nel dettaglio, i contributi, i premi e gli accessori contemplati dalla norma sono quelli dovuti dal debitore ad Istituti ed Enti,

costituzionale, in riferimento all'art. 102 co. 2 Cost., dell'art. 2 co. 2 Decreto Legislativo 31 Dicembre 1992, n. 546, recante la disciplina del processo tributario, nella parte in cui si devolveva al giudice tributario la giurisdizione relativa alle controversie avente ad oggetto la debenza del suddetto canone.

Cfr. C. Cost., n. 39/2010.

<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2010&numero=39>

²⁰⁸ MANDRIOLI, *ult. op. cit.*, pp. 296 e ss.; Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

²⁰⁹ Tale previsione disposta dall'art. 182 *ter* l. fall. era stata introdotta dal Decreto Legge 29 Novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella Legge 28 Gennaio 2009, n. 2, ed è stata vigente fino all'entrata in vigore della Legge di bilancio 2017.

²¹⁰ Nel dettato normativo dell'art. 88 c. c. i. il riferimento agli enti gestori di forme di «*assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie*» è stato introdotto dall'art. 13 co. 4 lett. a) Decreto Legislativo 26 ottobre 2020, n. 147. Mentre, relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti, l'art. 9 co. 2 lett. b) del suddetto Decreto ha riformulato il comma primo dell'art. 63 c. c. i., riproponendo il medesimo presupposto oggettivo previsto per la transazione fiscale nel concordato.

quali l'INPS, l'INPDAl,²¹¹ l'INPGI,²¹² l'INAIL, la Cassa Edile, l'ENPALS²¹³ ed ENASARCO²¹⁴.²¹⁵ L'estensione dell'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 182 *ter* l. fall. ai contribuiti sopracitati era stata disposta dall'art. 32, co. 5 lett. a) del D. L. n. 185/2008, n. 185. In aggiunta, è necessario richiamare che nell'ambito del summenzionato Decreto Legge era stato varato il Decreto Interministeriale 4 Agosto 2009 ad opera del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con cui era stata riconosciuta la possibilità di proporre il pagamento parziale, oltre che dilazionato, dei debiti per contributi assistenziali e previdenziali. Inoltre, con tale provvedimento erano state definite le modalità di applicazione, i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali dell'accordo avanzato dal contribuente. L'art. 3 del Decreto Interministeriale²¹⁶ sopraindicato aveva recato delle limitazioni al contenuto della proposta avanzata dal debitore, che tuttavia, con l'introduzione della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, che aveva riformulato il contenuto dell'art. 182 *ter* l. fall., erano divenute incompatibili con le nuove previsioni dettate da quest'ultima norma; soprattutto in considerazione del principio della convenienza della proposta (rispetto all'alternativa liquidatoria), il quale avrebbe dovuto fungere da criterio-guida per l'Ufficio competente a valutare la fattibilità della proposta stessa.²¹⁷

²¹¹ Istituto Nazionale di Previdenza per i Dirigenti di Aziende Industriali. Per effetto della Legge 27 Dicembre 2002, n. 289 tale Istituto è confluito nell'INPS.

²¹² Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani.

²¹³ Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza per i Lavoratori dello Spettacolo. Con l'entrata in vigore del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla Legge 24 dicembre 2011, n. 214, tale Ente è stato soppresso e sono state devolute le relative funzioni all'INPS.

²¹⁴ Ente Nazionale di Assistenza per gli Agenti e i Rappresentanti di Commercio.

²¹⁵ STASI, *op.cit.*, p. 3832.

²¹⁶ Nel dettaglio, la proposta di pagamento parziale dei debiti contributivi e assistenziali doveva sottostare ai limiti imposti dall'art. 3 co. 1 e 2, rubricato "*Limiti dei crediti ammissibili*", e dall'art. 1 co. 3 Decreto Interministeriale 4 Agosto 2009

Art. 3 co. 1 e 2:

«1. La proposta di pagamento parziale per i crediti privilegiati di cui al n. 1) del primo comma dell'art. 2778 c.c. e per i crediti per premi non può essere inferiore al cento per cento e per i crediti privilegiati di cui al n. 8) del primo comma dell'art. 2778 c.c. non può essere inferiore al quaranta per cento.

2. La proposta di pagamento parziale per i crediti di natura chirografaria non può essere inferiore al trenta per cento».

Mentre l'art. 1 co. 3 impone che «non possono costituire oggetto della proposta di accordo: a) i crediti oggetto di cartolarizzazione [...]; b) i crediti dovuti in esecuzione delle decisioni assunte dagli organi comunitari in materia di aiuti di Stato».

²¹⁷ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 228.

A risolvere il conflitto tra le due disposizioni di legge, è intervenuto il legislatore²¹⁸ che ha disposto l'abrogazione del Decreto Interministeriale 4 Agosto 2009 con l'entrata in vigore del D.L. n. 125/2020, convertito con modificazioni dalla Legge 27 novembre 2020, n. 159.²¹⁹

2.5.1. L(in)falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute

Con riferimento all'ambito di applicazione dell'art. 182 *ter* l. fall., nella vigenza della disciplina antecedente l'entrata in vigore della L. n. 232/2016 la dottrina e la giurisprudenza discutevano se fosse o meno avanzare una proposta di transazione fiscale avente ad oggetto la falcidia dell'IVA e delle ritenute operate, ma non versate. L'Agenzia delle Entrate si era espressa in merito, sostenendo la sua intangibilità, in quanto rientrante nel novero dei «*tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*».²²⁰ Analogamente, nelle due cosiddette sentenze “gemelle” nn. 22931 e 22932 del 4 Novembre 2011 la Suprema Corte aveva ritenuto che il richiamo relativo all'imposta sul valore aggiunto era da intendersi non riferito «*al gettito effettivo, [...] bensì alla specie di tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli*».

Nel dettaglio, sebbene avesse riconosciuto la facoltatività della proposta di transazione fiscale al fine di pervenire al pagamento parziale dei debiti erariali nell'ambito della procedura concordataria, la Corte di Cassazione aveva analizzato anche il tema relativo alla remissione dell'IVA ed in particolare, se il trattamento infalcidiabile da riservarvi fosse tale «*solo se viene attivato detto procedimento [della transazione] oppure se sia indipendente dell'opzione del debitore e quindi si imponga anche nel caso in cui la*

²¹⁸ Art. 3 co. 1-*ter* Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125, convertito con modificazioni dalla Legge 27 novembre 2020, n. 159: «*Dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto cessa di avere applicazione il provvedimento adottato ai sensi dell'articolo 32, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2*».

²¹⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 64.

Per un approfondimento in merito ai crediti contributivi ed assistenziali, vedasi *ex pluribus*: LUDOVICO, *Il credito contributivo e la tutela previdenziale del lavoratore nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2019, IV, pp. 481 ss.

²²⁰ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

transazione speciale non venga perseguita ma la proposta tratti il fisco come ogni altro creditore». I giudici di legittimità avevano ritenuto corretta la seconda conclusione, in quanto «non avrebbe alcuna giustificazione logica e che quindi non sia credibile che il legislatore abbia inteso lasciare alla scelta discrezionale del debitore assoggettarsi all'onere dell'integrale pagamento dell'IVA, imposta armonizzata a livello comunitario sulla cui gestione, si ribadisce, gli Stati non sono esenti da vincoli [...], optando per la transazione fiscale oppure avvalersi della possibilità di proporre un pagamento parziale decidendo per il concordato senza transazione».²²¹

A sostegno delle proprie argomentazioni, la Cassazione aveva affermato che la norma in esame recasse disposizioni di natura sostanziale, e non procedimentale, aventi ad oggetto il «trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi».²²² Inoltre, ravvisando nell'art. 182 ter l. fall. carattere eccezionale, che attribuiva un trattamento inderogabile all'IVA, era da ritenersi erroneo il richiamo alla disciplina della graduazione dei crediti. Pertanto, non era possibile estendere le previsioni normative di cui all'art. 160 co. 2 l. fall., ove era stabilito che «il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione», a tutti gli altri crediti assistiti da causa legittima di prelazione di grado superiore.²²³

In altri termini, ad avviso della Suprema Corte, sia nell'ipotesi di presentazione di una proposta di transazione fiscale con il piano di cui all'art. 160 l. fall. sia nella fattispecie in cui si fosse pervenuto al pagamento parziale dei debiti tributari senza avvalersi dell'accordo transattivo nell'ambito della procedura concordataria, il debito IVA doveva essere soddisfatto integralmente dal contribuente.²²⁴

²²¹ Cass. Civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, *cit.*

²²² *Ibidem.*

²²³ ANDREANI, *Transazione fiscale: questioni aperte alla luce dei più recenti orientamenti di giurisprudenza e amministrazione finanziaria*, *cit.*

²²⁴ L'orientamento fornito dalla Corte di Cassazione nelle due cosiddette sentenze gemelle del 2011 è stato condiviso da altri giudici di legittimità, quali Cass. pen., Sez. III, 31 Ottobre 2013, n. 44283, in Banca dati *One LEGALE Wolters* («La legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito IVA debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poichè la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale»); Cass. pen., Sez. III, 12 Giugno 2014, n. 24875, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cass. pen., Sez. III, 16 Aprile 2015, n. 15853, in Banca dati *One*

Nonostante la Corte di Cassazione avesse sostenuto l'intangibilità dell'imposta sul valore aggiunto, alcuni giudici di merito²²⁵ si sono discostati da tali indicazioni, in quanto l'impossibilità di provvedere alla falcidia dell'IVA, in assenza di una proposta ex art. 182 ter l. fall., avrebbe costituito un'ulteriore condizione di ammissibilità al concordato preventivo, sebbene non fosse stabilita in alcuna disposizione di legge. Così, il Tribunale di Perugia aveva affermato che se il legislatore avesse ritenuto opportuno introdurre tale principio, lo avrebbe statuito espressamente, essendo una previsione derogatoria alle norme sulla graduazione dei crediti, le quali a sua volta, risultano eccezionali rispetto all'art. 160 l. fall. Sul piano sostanziale, infatti, qualora si aderisse alla tesi propugnata dalla Corte, *«equivarrebbe a precludere al debitore l'accesso alla procedura concordataria ogni qual volta questi non avesse nel suo patrimonio risorse sufficienti a pagare integralmente l'IVA, risultato questo che contrasta con le intenzioni del legislatore, il quale ha invece inteso sempre di più potenziare le forme alternative di risoluzione della crisi di impresa»*.²²⁶

Del medesimo avviso era stato il Tribunale di Varese, che richiamando il divieto di alterazione delle legittime cause di prelazione, quale limite alla *«libertà del proponente nell'articolare la sua proposta di ristrutturazione dei debiti e di formazione di classi di creditori»*, aveva sentenziato che tale limite sarebbe apparso *«del tutto stravolta dalla opposta regola della necessità del pagamento integrale dell'i.v.a., credito privilegiato di rango non elevato che verrebbe a dovere essere soddisfatto, al di fuori del concorso, con pregiudizio di tutti gli altri crediti prelatizi, sebbene di rango poziore»*.²²⁷

In tema, era intervenuta anche la Corte Costituzionale nel 2014, a cui era stato chiesto di pronunciarsi in merito alla legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182 ter l. fall. in

LEGALE Wolters (*«Nel concordato preventivo il debito Iva deve essere sempre pagato per intero - non potendosi quindi intendere la "transazione fiscale", qualora in esso inclusa, nel senso che sia concordabile una decurtazione del debito -, in quanto si tratta di un'imposta le cui ripercussioni si trasmettono nell'ordine pubblico economico internazionale (richiama la pronuncia, puntualmente, la Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006 e la sentenza della Corte di Strasburgo 29 marzo 2012 nella causa C-500/10, Belvedere Costruzioni S.r.l. - per cui ogni Stato membro deve garantire tramite tutte le misure legislative e amministrative che l'Iva sia nel suo territorio interamente riscossa -)»*).

²²⁵ V. Trib. Perugia, 16 Luglio 2012, in *IlCaso.it*, 01/08/2012. Del medesimo avviso anche il Trib. Varese, 30 Giugno 2012, in *IlCaso.it*, 09/07/2012.

²²⁶ Trib. Perugia, 16 Luglio 2012, *cit.*

²²⁷ Trib. Varese, 30 Giugno 2012, *cit.*

riferimento agli artt. e 97 Cost. In particolare, secondo il giudice rimettente sembrava non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle norme summenzionate con l'art. 97 Cost. *«nella parte in cui, rendendo necessariamente inammissibile la proposta concordataria che non preveda il pagamento integrale dell'Iva, non consente alla Pubblica amministrazione di valutare in concreto la convenienza della proposta»* che garantisca un grado di soddisfacimento del credito tributario in sede concordataria superiore al ricavato derivante dall'alternativa liquidatoria, *«violando il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica amministrazione che obbliga la stessa a seguire criteri di economicità»*. Inoltre, si rammentava anche una questione di illegittimità con riferimento all'art. 3 Cost. *«nella parte in cui non consente alla Pubblica amministrazione, contrariamente a quanto accade per tutti i creditori privilegiati, di accettare un pagamento inferiore al credito ma superiore a quello ricavabile dalla liquidazione del patrimonio del debitore»*.

Nonostante i rilievi del giudice remittente, la Corte Costituzionale ha rigettato la censura di incostituzionalità, ritenendo che non fosse possibile rilevare *«profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dal disposto degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, la quale, ai fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio»*. Inoltre, a sostegno delle proprie conclusioni, i giudici delle leggi avevano sostenuto che *«la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale»*; successivamente richiamando quanto affermato nell'ordinanza Corte Cost. n. 112 del 2013, nonché nell'ordinanza Corte Cost. n. 49 del 2013, ha precisato che *«non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto [...] non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali»*.²²⁸ In ultimo, in considerazione della possibilità di

²²⁸ C. Cost., n. 112/2013.

https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:COST:2013:112

provvedere unicamente ad un pagamento dilazionato dell'imposta sul valore aggiunto nella transazione fiscale *ex art. 182 ter l. fall.* previgente all'introduzione della Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, la Corte aveva sottolineato che tale previsione legislativa «*deve essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo*». ²²⁹

A prescindere dalla formulazione o meno di un accordo transattivo con l'Agenzia delle Entrate con il piano di cui all'art. 160 l. fall., all'esito delle pronunce della Corte di Cassazione del 2011 e della Corte Costituzionale del 2014, lo stato dell'arte sanciva, da un lato, l'intangibilità dell'IVA e, dall'altro, comunque ne ammetteva la soddisfazione a favore dell'Erario in misura dilazionata. ²³⁰

Tuttavia, con riferimento al concordato preventivo privo di una proposta di transazione *ex art. 182 ter l. fall.*, gli orientamenti summenzionati erano stati superati per effetto dell'intervento della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 7 Aprile 2016 nella causa C-546/14, avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunale di Udine, con ordinanza del 30 ottobre 2014, vertente sull'interpretazione dell'art. 4, par. 3, TUE e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 Novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Tale istanza era stata sollevata nell'ambito di una proposta di concordato preventivo, non accompagnata da una domanda di transazione fiscale. Al fine di porre rimedio alla propria esposizione debitoria, nel caso di specie, il contribuente intendeva liquidare il proprio patrimonio in modo da provvedere al pagamento in misura integrale di alcuni creditori prelatizi e in misura parziale dei creditori chirografari e di altri creditori privilegiati di grado inferiore. In particolare, nel piano concordatario il contribuente aveva offerto una soddisfazione percentuale di un debito IVA, tuttavia, senza avanzare una proposta *ex art. 182 ter l. fall.*

Nel corso del giudizio di ammissibilità del piano di cui all'art. 160 l. fall, il giudice del rinvio si era interrogato «*se i principi e le norme contenuti nell'[articolo] 4, paragrafo [3,*

²²⁹ C. Cost., n. 225/2014.

<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=225>

²³⁰ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 6 Maggio 2015, n. 19/E.

TUE] e nella direttiva [IVA], così come già interpretati nelle sentenze della Corte [Commissione/Italia (C-132/06)²³¹, Commissione/Italia (C-174/07)²³² e Belvedere Costruzioni (C-500/10)²³³, debbano essere altresì interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (e, quindi per quanto riguarda il caso qui in decisione, un'interpretazione degli [articoli] 162 e 182 ter [della legge fallimentare]) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito dello Stato relativo all'IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale e non sia prevedibile per quel credito – sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente e all'esito del controllo formale del Tribunale – un pagamento maggiore in caso di liquidazione fallimentare».²³⁴

Partendo dal presupposto che gli articoli 2,²³⁵ 250, par. 1,²³⁶ e 273²³⁷ della direttiva IVA nonché dall'articolo 4, paragrafo 3,²³⁸ TUE impongono agli Stati membri di

²³¹ Corte Giust., 17 Luglio 2008, in causa C- 132/06, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*.

V.: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=it&num=C-132/06>.

²³² Corte Giust., 11 Dicembre 2008, in causa C- 174/07, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*.

V.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62007CA0174>.

²³³ Corte Giust., 29 Marzo 2012, in causa C- 500/10, *Ufficio IVA di Piacenza c. Belvedere Costruzioni Srl*.

V.: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=121162&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3443479>.

²³⁴ Corte Giust., 7 Aprile 2016, in causa C- 546/14, *Degano Trasporti*.

V.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0546&from=IT>.

²³⁵ L' art. 2 Direttiva 2006/112/CE Del Consiglio del 28 Novembre 2006 individua le operazioni soggette all'IVA, nonché quelli soggetti ad accisa.

²³⁶ Art. 250, par. 1 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006: «Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

²³⁷ Art. 273 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 Novembre 2006: «Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

²³⁸ Art. 4 par. 3 T.U.E.: «In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati».

implementare tutte le misure legislative e amministrative adeguate a garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio, i giudici della Corte di Giustizia dell'Unione Europea avevano evidenziato che, ciononostante, i Paesi dispongono di una certa libertà nel legiferare e nello svolgere tale attività. Ad ogni modo, la Corte aveva altresì sottolineato che le modalità previste e adottate dagli stessi Paesi debbano assicurare una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione e, comunque, tale da non dar luogo a disparità di trattamento tra i contribuenti comunitari. Vieppiù, era stato evidenziato che un'eventuale lacuna nella riscossione dell'imposta sul valore aggiunto avrebbe comportato una riduzione delle risorse messe a disposizione del bilancio dell'Unione dai singoli Stati membri, le quali sono determinate tramite l'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati.

Tuttavia, analizzando la fattispecie concreta del caso di specie, la Corte di Giustizia si era pronunciata, sostenendo che *«l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo [...] non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione»*.

Pertanto, in virtù di tali considerazioni, la Corte ha concluso affermando che *«l'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA non ostano a una normativa nazionale, [...] interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, [...] con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito IVA attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento»*.

Sul piano sostanziale, affinché non si potesse configurare una rinuncia generale ed indiscriminata all'esazione dell'IVA, era necessario che fossero rispettate le disposizioni di cui all'art. 160 co. 2 l. fall., ovvero:

- a) la soddisfazione parziale del debito IVA prevista nel piano concordatario non dovesse essere inferiore a quella che sarebbe stata realizzabile in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato dei beni sui quali sussiste la

causa di prelazione, indicato nella relazione giurata del professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67 co. 3 lett. d) l. fall.;

- b) che ogni caso non fosse alterato l'ordine di graduazione dei crediti, nel rispetto del principio della *par condicio creditorum*.²³⁹

In conclusione, i giudici comunitari avevano riconosciuto la possibilità di falciadiare l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di un concordato preventivo, non accompagnato da una proposta di transazione fiscale.²⁴⁰

Sebbene fosse prevista espressamente l'infalciabilità dell'IVA nel disposto dell'art. 182 *ter* l. fall., a seguito della summenzionata pronuncia, la Corte di Cassazione²⁴¹ si era spinta a prospettare la possibilità o meno di estendere le conclusioni formulate in sede europea, relative al concordato preventivo privo di una proposta di transazione *ex art.* 182 *ter* l. fall., alla medesima procedura concordataria contenente la richiesta di un accordo transattivo.

Nonostante ciò, sin da subito la Suprema Corte²⁴² aveva confermato in sentenze successive a quella della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 7 Aprile 2016 nella causa C-546/14, l'intangibilità dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute operate, ma non versate, in presenza di una proposta ai sensi dell'art. 182 *ter* l. fall. con il piano di cui all'art. 160 l. fall.

Nel dettaglio, nella sentenza n. 18561 del 22 Settembre 2016 aveva sostenuto che «*per i concordati preventivi in seno ai quali il proponente abbia inteso innestare una proposta di transazione di tutti i crediti fiscali, il proponente, anche a ritenere il credito IVA integralmente degradato al chirografo per mancanza assoluta di beni su cui soddisfarsi, non potrebbe comunque offrirne il pagamento in misura falciadiata, ostandovi all'attualità il disposto del vigente L. Fall., art. 182 *ter*, comma 1, che ne consente la sola dilazione, con una previsione che ha superato il vaglio di costituzionalità, venendo a*

²³⁹ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16.

²⁴⁰ Per un compiuta comprensione del tema dell'intangibilità dell'IVA nell'epoca previgente la Legge 11 Dicembre 2016, n. 232, vedasi *ex multis*: STASI, *op. cit.*, pp. 3838 – 3853; ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020, cit.*, p. 44 - 57.

²⁴¹ *V. ex multis*: Cass. civ., sez. I, 22 Settembre 2016, n. 18561, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cass. civ., S.S.U.U., 27 Dicembre 2016, n. 26988, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cass. civ., S.S.U.U., 13 Gennaio 2017, n. 760, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

²⁴² *Ibidem*.

*costituire "il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo"».*²⁴³

In ultimo, va precisato che le Sezioni Unite hanno affermato che il concordato accompagnato da una domanda di transazione fiscale «è una speciale figura di concordato preventivo: sia perché viene ovviamente in rilievo solo quando vi siano debiti tributari; sia perché, anche in presenza di debiti tributari, è possibile un concordato preventivo senza transazione fiscale».²⁴⁴ Per tali ragioni, in considerazione della sussistenza di un rapporto di specialità tra le due fattispecie di concordato, non sarebbe stato possibile estendere quanto previsto per la fattispecie speciale, ovvero quello con transazione, a quella generale. Tuttavia, in virtù della non obbligatorietà della proposta di transazione, si riteneva che la regola dell'intangibilità dell'IVA operasse esclusivamente qualora fosse avanzata una proposta transattiva. Diversamente, «solo se si ipotizzasse la tassatività della transazione fiscale, si potrebbe riconoscere l'infalciabilità del credito IVA in qualsiasi concordato».²⁴⁵

Con riferimento al credito IVA e al rapporto con gli altri crediti assistiti da privilegio, la Corte di Cassazione aveva evidenziato che la non falcidiabilità dell'imposta sul valore aggiunto «non si estenderà anche agli altri crediti privilegiati di rango potiore, che subiranno la falcidia compatibile con i limiti imposti dall'art. 160, comma 2 L. Fall. Ma in questo caso il mancato rispetto dell'ordine dei privilegi risulterebbe giustificato dal necessario consenso degli altri creditori, anche privilegiati, al cui voto sarebbe sottoposta l'intera proposta di concordato, inclusiva della transazione fiscale».²⁴⁶ Inoltre, a sostegno di ciò, inoltre, la Suprema Corte ha affermato che «l'effetto di favore per il credito IVA (e per quelli assimilati) è del tutto compatibile con il sistema normativo vigente, che risulterebbe invece totalmente disarticolato se si affermasse la infalciabilità del credito IVA in qualsiasi concordato preventivo. [...] Ove non si intendesse vanificare il riconoscimento della falcidiabilità anche dei crediti privilegiati, introdotta dalla riforma della legge fallimentare, si finirebbe infatti per attribuire al

²⁴³ Cass. civ., sez. I, 22 Settembre 2016, n. 18561, *cit.*

²⁴⁴ Cass. civ., S.S.U.U., 27 Dicembre 2016, n. 26988, *cit.* In senso analogo, Cass. civ., S.S.U.U., 13 Gennaio 2017, n. 760, *cit.*

²⁴⁵ *Ibidem.*

²⁴⁶ *Ibidem.*

*credito per IVA una sorta di superprivilegio, per di più riconosciuto in un contesto del tutto eccentrico rispetto a quello della disciplina dell'ordine dei privilegi».*²⁴⁷

Al fine di allineare la disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti agli orientamenti giurisprudenziali affermatasi in sede nazionale e comunitaria, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento la Legge 11 Dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), con la quale è stato definitivamente superato il dibattito relativo all'obbligatorietà o meno della transazione fiscale. Più precisamente, ogniqualvolta il debitore intenda soddisfare in misura percentuale i propri debiti tributari e contributivi, deve formulare una proposta *ex art. 182 ter l. fall.* Con l'entrata in vigore della Legge summenzionata, precisamente con l'art. 1 co. 81, è stato quindi ampliato l'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, ammettendo nel novero dei tributi falcidiabili l'IVA e le ritenute operate, ma non versate.

²⁴⁷ Cass. civ., S.S.U.U., 27 Dicembre 2016, n. 26988, *cit.* In senso analogo, Cass. civ., S.S.U.U., 13 Gennaio 2017, n. 760, *cit.*

III. La proposta di transazione fiscale

Nel presente capitolo ci soffermeremo sulla disciplina della proposta di transazione fiscale, avanzata con il piano concordatario e nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Nel dettaglio, si procederà ad esaminare: la normativa relativa al trattamento da riservare ai crediti tributari e contributivi, siano essi di natura privilegiata, ovvero chirografaria, nonché il ruolo del professionista attestatore; gli adempimenti imposti al contribuente ed alle Agenzie Fiscali per la conclusione dell'accordo "transattivo"; nonché il procedimento di omologazione del concordato e degli accordi, con particolare riguardo anche al cosiddetto *Cram Down Fiscale*, introdotto dal D.L. n. 125/2020, convertito con modificazioni dalla Legge n. 159/2020.

3.1 Il trattamento dei crediti tributari e contributivi nel concordato preventivo

Contestualmente all'abrogazione della transazione dei ruoli ex art. 3 co. 3 D.L. n. 138/2002, prevista dall'art. 151 del D. Lgs n. 5/2006, con la Legge Delega 14 Maggio 2005, n. 80, il legislatore aveva invitato il Governo, a realizzare «*la riconduzione della disciplina della transazione in sede fiscale per insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali al concordato preventivo*».

Inoltre, con l'art. 146 del summenzionato Decreto Legislativo, era stato inserito all'interno del Regio Decreto 16 Marzo 1942, n. 267 al titolo III ("Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione"), capo V ("Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione di debiti") l'art. 182 *ter* l. fall., rubricato "Transazione fiscale".²⁴⁸

Con l'entrata in vigore del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nella configurazione originaria disposta dal D. Lgs. n. 14/2019, l'istituto della transazione fiscale nel concordato preventivo era rimasto sostanzialmente inalterato, eccetto che nella sua collocazione, essendo stato trasposto in un'autonoma fattispecie normativa, l'art. 88 c.c.i.i., rubricato "Trattamento dei crediti tributari e contributivi", nel titolo IV

²⁴⁸ V. *supra* par. 1.3.2.

(“Strumenti di regolazione della crisi”), capo III (“Concordato preventivo”), sezione I (“Finalità e contenuti del concordato preventivo”).

Tuttavia, il D. L. n.125/2020 e il D. Lgs. n. 83/2022, hanno apportate alcune modifiche al dato normativo dell’art. 88 c.c.i.i.,²⁴⁹ quali:

²⁴⁹ Si riporta di seguito il dettato normativo dell’art. 88 c. c. i. vigente dal 15 Luglio 2022.

«1. Fermo restando quanto previsto, per il concordato in continuità aziendale, dall'articolo 112, comma 2, con il piano di concordato il debitore, esclusivamente mediante proposta presentata ai sensi del presente articolo, può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori, se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista indipendente. Se il credito tributario e contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie. Se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, anche a seguito di degradazione per incapienza, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri crediti chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

2. L'attestazione del professionista indipendente, relativamente ai crediti tributari e contributivi, ha ad oggetto anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e, nel concordato in continuità aziendale, la sussistenza di un trattamento non deteriore.

2-bis. Il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 109, comma 1, e, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente o non deteriore rispetto all'alternativa liquidatoria.

3. Copia della proposta e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente agente della riscossione e agli altri uffici competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda. L'agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. Gli uffici, nello stesso termine, devono procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione. Dopo la nomina del commissario giudiziale copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni deve essergli trasmessa per gli adempimenti previsti dagli articoli 105, comma 1, e 106. In particolare, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo

- l'aggiunta del criterio del trattamento «*non deteriore*», oltre a quello della convenienza, in relazione al quale il Tribunale deve valutare la proposta formulata dal debitore;
- l'introduzione della disciplina del *Cram down* fiscale per l'omologa del piano concordatario al comma 2- *bis*.²⁵⁰

3.1.1 Il trattamento da riservare ai crediti tributari

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 169/2007 erano state introdotte alcune disposizioni integrative e correttive al *corpus* normativo del R.D. n. 267/1942, tra cui la disciplina del concordato preventivo. In particolare, con riferimento al trattamento da riservare ai creditori concorsuali, era stata prevista la facoltà del debitore di elaborare, nell'ambito del piano di concordato, una proposta che ne prevedesse la suddivisione in classi dei creditori, nonché la possibilità di offrire a quelli appartenenti a classi diverse un trattamento economico differenziato, a patto che il trattamento prospettato per ciascuna classe non avesse «*l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*»,²⁵¹ in ossequio del principio della *par condicio creditorum*.²⁵²

Inoltre, era stata introdotta la possibilità (tutt'ora vigente) di soddisfare in misura parziale i creditori assistiti da privilegio, pegno o ipoteca purché «*in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione dei beni o dei diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, al netto del presumibile ammontare delle spese di procedura inerenti al bene o diritto e della quota parte delle spese generali, attestato da professionista indipendente*». ²⁵³

periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento.

4. *Relativamente al credito tributario chirografario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio, previo parere conforme della competente direzione regionale.*

5. *Il voto è espresso dall'agente della riscossione limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.»*

²⁵⁰ ANDREANI, TUBELLI, *La transazione fiscale dopo il Codice della crisi e la Direttiva Insolvency negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Ilfallimentarista.it.*, 14/07/2022.

²⁵¹ Art. 160 co. 2 ultimo periodo l. fall.

È contenuta un'analogia disposizione all'art. 85 co. 4 c.c.i.i

²⁵² AMBROSINI, *Diritto della crisi e dell'insolvenza*, cit., p. 146.

²⁵³ Art. 84 co. 5 c.c.i.i.

Occorre sottolineare che, nel caso in cui il debitore intenda formulare una proposta di transazione nell'ambito del concordato preventivo, tali disposizioni di portata generale soprarichiamate devono essere coordinate con le regole di cui al previgente art. 182 *ter* l. fall. e all'art. 88 co. 1 e 2 c.c.i.i., relativi al trattamento da accordare ai crediti tributari e contributivi nel piano di concordato.²⁵⁴

È, infatti, riconosciuta al debitore la facoltà di avanzare una proposta avente ad oggetto il pagamento falcidiato e/o dilazionato dei crediti tributari e contributivi sia che essi abbiano natura privilegiata sia che siano chirografaria. Tuttavia, affinché si possa procedere alla loro falcidia, è necessario che siano rispettati alcuni principi prescritti nelle previsioni normative summenzionate, quali:

- «*il principio del divieto di trattamento deteriore*» dei crediti erariali rispetto a quelli di grado inferiore, statuito in modo diverso a seconda che ci si riferisca ai crediti muniti di privilegio, pegno e ipoteca o a quelli chirografari;
- «*il principio della limitazione della falcidiabilità*» dei crediti tributari. Tale principio, non espressamente esplicitato, trova origine nell'art. 88, co. 1, primo periodo c.c.i.i., ove è stabilito che detti crediti debbano trovare soddisfazione «*in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione*».²⁵⁵

Va precisato che il primo principio citato spiega i suoi effetti sia nei confronti dei crediti privilegiati sia di quelli chirografari vantati dall'Erario. Per quanto concerne questi ultimi, non sono prescritte particolari limitazioni alla loro falcidiabilità e/o alla loro possibilità di dilazione, salvo quelle previste nell'ultimo periodo dell'art. 88 co. 1 c.c.i.i. e di quanto stabilito all'art. 84 co. 4 c.c.i.i., relativamente al concordato avente contenuto liquidatorio.²⁵⁶

Invero, ai sensi dell'art. 88 co. 1 ultimo periodo c.c.i.i., a tale tipologia di crediti deve essere assicurato il medesimo trattamento riservato agli altri crediti chirografari ai quali è stato riconosciuto il trattamento più favorevole. Un'analoga previsione è dettata

²⁵⁴ STASI, *op. cit.*, p. 3833.

²⁵⁵ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi, cit.*, p. 69.

²⁵⁶ SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l. fall.*, in *Fall.*, 2018, I, p. 7 ss.

nell'ipotesi di suddivisione in classi. È richiesto, infatti, che alla classe composta da crediti tributari con natura chirografaria, anche a seguito di degradazione, venga riservato lo stesso trattamento offerto a favore della classe a cui è stato assicurato il trattamento più favorevole.²⁵⁷

Inoltre, nel caso di concordato con liquidazione del patrimonio, l'imprenditore commerciale è tenuto a garantire ai creditori chirografari e a quelli privilegiati degradati a chirografo una percentuale minima di soddisfazione pari almeno al venti per cento dell'ammontare complessivo dei loro crediti.

Vieppiù, rispetto alla previgente Legge Fallimentare, il Codice della Crisi ha introdotto l'ulteriore obbligo in capo al contribuente in stato di crisi o insolvente di provvedere ad un apporto di risorse esterne che vadano ad incrementare di almeno il dieci per cento l'attivo disponibile al momento della presentazione della domanda di accesso alla procedura.²⁵⁸

Relativamente ai crediti assistiti da causa legittima di prelazione, al fine di stabilire che la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie loro offerte non siano inferiori, o comunque meno vantaggiose, di quelle riservate ai creditori con grado inferiore o a quelli con posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli dell'Erario, risulta necessario effettuare una comparazione tra il trattamento loro riservato e quello assicurato agli altri crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca di rango inferiore.²⁵⁹

A tal proposito, occorre evidenziare che le disposizioni normative soprariportate si pongono in posizione espressamente derogatoria al divieto di alterazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione statuito negli artt. 2777 e 2778 c.c.

All'interno della dottrina è sorto un dibattito circa la possibilità o meno di poter includere nel piano di concordato la previsione di soddisfare un creditore con grado inferiore, ancorché non sia stato stabilito il pagamento integrale dei creditori avente grado superiore. Di seguito, si riportano, da un lato, le posizioni assunte dai sostenitori

²⁵⁷ Art. 88 co. 1 ultimo periodo c.c.i.i.: «*Se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, anche a seguito di degradazione per incapienza, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri crediti chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole*».

²⁵⁸ PANZANI, *Le finalità del concordato preventivo*, in *dirittodellacrisi.it*, 10/10/2022.

²⁵⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 70.

della teoria dell'“*absolute priority rule*” e dall'altro lato, quelle dei favorevoli alla tesi della “*relative priority rule*”.

Nel dettaglio, parte della dottrina, fautrice della cosiddetta “*absolute priority rule*” (A.P.R.), o meglio nota come “tesi della priorità assoluta”, ha sostenuto che non sarebbe ammissibile la possibilità di procedere alla soddisfazione di un creditore avente una causa di prelazione con grado successivo, senza aver pagato integralmente quelli con posizione precedente. Tuttavia, nell'ipotesi di insufficienza dell'attivo a soddisfare l'intera massa dei creditori, è la stessa formulazione poco chiara della norma che indurrebbe a reputare legittimo offrire un pagamento in misura percentuale maggiore ai creditori privilegiati di un dato grado, nonostante quelli di grado posteriore non siano stati integralmente soddisfatti.²⁶⁰

Diversamente, a detta dei sostenitori della cosiddetta teoria della “*relative priority rule*”, o della “priorità relativa”, il precetto dettato dal secondo periodo dell'art. 182 *ter* co. 1 l. fall. farebbe propendere per la facoltà del debitore incapiente di soddisfare un creditore avente grado successivo, anche senza aver pagato interamente quelli assistiti da causa di prelazione con rango precedente, a condizione che questi ricevano ad ogni modo un miglior trattamento.²⁶¹

Nella vigenza della Legge fallimentare, con l'ordinanza n. 17155 del 26 Maggio 2022 la Corte di Cassazione ha avallato la tesi della “*relative priority rule*”, riconoscendo la sua applicabilità nell'ambito del trattamento dei crediti tributari e contributivi nel concordato, statuendo che « *la L. Fall., art. 182-ter, comma 1, nel prescrivere assai più elasticamente che, "se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie"*,

²⁶⁰ V. *ex pluribus*: MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, cit., pp. 296 e ss.

²⁶¹ V. *ex multis*: SANTANGELI, *Auto ed etero tutela dei creditori nelle soluzioni concordate delle crisi d'impresa*, in *Dir. fall.*, 2009, I, p. 620.; ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020*, cit., p. 76.

Per un'esauritiva comprensione della “*absolute priority rule*” e della “*relative priority rule*”, si rinvia *ex pluribus*: D'ATTORRE, *La distribuzione del patrimonio del debitore tra absolute priority rule e relative priority rule*, in *Fall.*, 2020, VIII-IX, pp. 1071 ss.

*elimina la condizione preclusiva dell'integrale soddisfazione dei crediti di rango superiore ai fini del soddisfacimento di quelli di rango inferiore; il che significa che ai crediti tributari e contributivi può essere applicata, in luogo della c.d. absolute priority rule, la c.d. relative priority rule».*²⁶²

Inoltre, la Suprema Corte ha sottolineato che, in caso di incapienza della massa attiva, è necessario regolare il concorso dei creditori, tenendo conto della specialità delle disposizioni di cui all'art. 182 *ter* co. 1 l. fall. rispetto a quelle generali previste dall'art. 160 co. 2 l. fall, il cui contenuto «*viene tradizionalmente interpretato come norma traspositiva, già in fase di ammissione del concordato preventivo, del criterio di matrice nordamericana della c.d. absolute priority rule*».²⁶³

Il principio «*del divieto di trattamento deteriore*» assume rilievo anche nell'ipotesi di suddivisione in classi dei creditori ai sensi dell'art. 85 c.c.i.i.

Quanto al secondo principio, ovvero «*il principio della limitazione della falcidiabilità*» dei crediti tributari,²⁶⁴ è da ritenersi che esso ricalchi fedelmente quanto contenuto nel dettato normativo all'art. 84 co. 1 c.c.i.i., secondo il quale il debitore che versa in uno stato di crisi o d'insolvenza può elaborare un piano concordatario che abbia ad oggetto una proposta di soddisfazione dei creditori «*in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale mediante la continuità aziendale, la liquidazione del patrimonio, l'attribuzione delle attività ad un assunto o in qualsiasi altra forma*».

3.1.1.1 Il trattamento dei crediti privilegiati

Oggetto della transazione fiscale, come detto, possono essere sia i crediti tributari e previdenziali privilegiati iscritti a ruolo sia quelli che non ne hanno ricevuto iscrizione,²⁶⁵ occorre stabilire quali tra i crediti summenzionati assistiti da causa legittima di prelazione possono formare oggetto della transazione fiscale.

²⁶² Cass. civ., sez. I, 26 Maggio 2022, n. 17155, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

²⁶³ *Ibidem*.

²⁶⁴ Secondo altri autori, «*il principio della limitazione della falcidiabilità*» è più corretto definirlo come principio di «*equivalenza o non deteriorità del trattamento rispetto alla liquidazione giudiziale*». V. *ex pluribus*: AMBROSINI, *Il codice della crisi dopo il d. lgs. n. 83/2022: brevi appunti su nuovi istituti, nozione di crisi, gestione dell'impresa e concordato preventivo (con una notazione di fondo)*, cit.

²⁶⁵ V. *supra* par. 2.5.

Ai sensi dell'art. 2741 co. 2 c.c. costituiscono cause legittime di prelazione i privilegi, il pegno e le ipoteche. Nel dettaglio, «*il privilegio è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito*»,²⁶⁶ ovvero scende da un rapporto sottostante, quale qualità del credito.²⁶⁷

Relativamente al concetto di privilegio, ci si è chiesti se, in considerazione dell'espressione «*il credito tributario è assistito da privilegio*» riportata nel dettato normativo dell'art. 88 co. 1 c.c.i.i., si potessero intendere inclusi nella locuzione anche tutti gli altri crediti muniti di cause di prelazione diversi dal privilegio, quali il pegno o l'ipoteca.²⁶⁸

L'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto che non si debba interpretare la norma basandosi unicamente sul suo tenore letterale, il quale presenta una formulazione "atecnica", ovvero considerando solamente come diritti di prelazione i privilegi, ma che si debbano ritenere compresi nell'espressione anche gli altri crediti assistiti da cause di prelazione diversi dal privilegio, come l'ipoteca o il pegno.²⁶⁹

Infatti, se si giungesse a una diversa conclusione, ne deriverebbe, ad esempio, l'impossibilità di proporre una soddisfazione percentuale dei crediti erariali assistiti da ipoteca, nonché un'ingiustificata alterazione delle cause legittime di prelazione, il cui divieto rappresenta uno dei requisiti di ammissibilità della proposta concordataria ai sensi dell'art. 160 l. fall.²⁷⁰

In merito, nella sentenza n. 101/2022, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 Aprile 2022, la Corte Costituzionale ha sottolineato che «*le cause legittime di prelazione costituiscono eccezioni alla regola generale, enunciata dall'art. 2741 cod. civ., per la quale i creditori hanno uguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, accordando preferenza a quei crediti che, in ragione della causa o delle qualità del titolare, esigano una tutela particolare. L'efficienza di un sistema siffatto è garantita dall'equilibrio tra la regola della parità dei creditori e l'eccezione del regime preferenziale.[...]A presidio di tale*

²⁶⁶ Art. 2745 c.c.

²⁶⁷ ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, cit., p. 72.

²⁶⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ Art. 160 co. 2 l. fall.: «*Il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione*». È prevista un'analogia disposizione nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza all'art. 85 co. 4 c.c.i.i.

*meccanismo, è posto il principio di legalità, in forza del quale solo la legge può incidere, in base ad una nuova valutazione assiologica, sull'ordine di valori espresso dalla regola della par condicio creditorum, selezionando le cause del credito che, ai sensi dell'art. 2745 cod. civ., rappresentino la ragione giustificatrice della creazione di nuovi privilegi».*²⁷¹

Come detto, poiché l'art. 88 c.c.i.i. prevede che «*se il credito tributario e contributivo e' assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei*», è necessario che il trattamento dei crediti privilegiati sia confrontato con quello riservato agli altri creditori concorsuali privilegiati con grado posteriore, secondo l'ordine di graduazione dei crediti ex artt. 2777 e 2778 c.c.

Nel dettaglio, tale comparazione deve essere effettuata, non considerando singolarmente gli elementi costituenti il credito tributario o previdenziale, quali il tributo, le sanzioni o gli interessi, bensì valutandoli in modo unitario, in quanto assistiti dal medesimo grado di prelazione. Cosicché, nel caso in cui venga presentata una proposta avente ad oggetto la falcidia di più crediti erariali assistiti da privilegio di diverso grado, affinché venga rispettato «*il principio del divieto di trattamento deteriore*», è necessario confrontare analiticamente i trattamenti riservati a favore dei crediti concorsuali, appartenenti a diverse posizioni nell'ordine di gradazione.

A tal proposito, la Giurisprudenza di merito ha sostenuto che «*la sola diversità di grado sia idonea a differenziare la posizione giuridica [...] al fine della predizione di diverse percentuali di pagamento in sede di concordato preventivo. La ratio che sottende la progressività del grado, infatti, presuppone una diversa considerazione da parte del legislatore di crediti che, seppur muniti della stessa garanzia, hanno un substrato giuridico ed economico-sociale diverso tanto da giustificare un diverso trattamento*».²⁷²

²⁷¹ C. Cost., n. 101/2022.

V.: <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2022&numero=101>

²⁷² Trib. Pavia, 8 ottobre 2008, in *unijuris.it*. In senso analogo, Trib. Mantova, 30 Ottobre 2008, in *unijuris.it*.

Anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare del 23 Luglio 2018, n. 16/E ha condiviso quanto sostenuto dai giudici di merito citati, affermando, con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti, «*l'applicabilità dei medesimi principi che regolano la proposta di concordato*

Inoltre, sempre al fine verificare l'osservanza del principio appena richiamato, si ritiene che non si debbano considerare singolarmente le diverse percentuali di pagamento riconosciute alle diverse componenti del credito tributario, le quali dispongono del medesimo grado di prelazione, in quanto la previsione di differenti proposte di soddisfacimento riguarda unicamente il lato "estetico" della transazione fiscale e non quello sostanziale.²⁷³

Sulla base di quanto soprariportato, in dottrina è stato riconosciuto il cd. "*principio di aggregazione*", secondo il quale occorre contemplare esclusivamente la percentuale ponderata di soddisfazione complessivamente stabilita per i crediti erariali di pari graduazione, che include tutte le diverse percentuali di pagamento previste per le componenti del credito tributario.²⁷⁴ Ne deriva, quindi, la necessità di valutare unitariamente tutti i tributi, compresi dei relativi accessori, con il medesimo ordine di prelazione, quali, a titolo esemplificativo, «*i crediti dello Stato per tributi diretti, indicati dal primo comma dell'art. 2752*»,²⁷⁵ che occupano la diciottesima posizione nella graduazione dei crediti concorsuali ai sensi dell'art. 2778 co. 1 c.c.

Nell'analisi comparativa del trattamento riservato ai crediti tributari e di quello offerto alle altre tipologie di crediti occorre, altresì, esaminare le tempistiche con cui è eseguito pagamento, la presenza di eventuali garanzie, nonché le percentuali di pagamento indicate nel piano concordatario. Nel caso siano stati previste dilazioni di pagamento ampie a livello temporale, il confronto tra i diversi trattamenti proposti deve essere effettuato considerando il valore attuale dei pagamenti stabiliti dal piano, e non in base al loro valore nominale.²⁷⁶ Al tal proposito, la giurisprudenza di merito ha sostenuto che con il termine "dilazione" debba essere «*inteso come pagamento in un momento successivo all'omologa*».²⁷⁷

preventivo, ivi compreso il divieto di trattamento deteriore del credito tributario rispetto a quello offerto ai creditori di pari o inferiore rango in funzione della qualità del credito».

²⁷³ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 74.

²⁷⁴ *Ibidem*, pp. 72- 76.

²⁷⁵ Art. 2752 co. 1 c.c.: «*Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato, per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi*».

²⁷⁶ ANDREANI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020, cit.*, p. 83.

²⁷⁷ Trib. Catania, 16 Novembre 2017, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

Nonostante, in linea generale, i debiti erariali debbano essere soddisfatti integralmente all'omologa del concordato, con la presentazione della proposta di cui all'art. 88 c.c.i.i., è ammesso il loro pagamento differito. Tuttavia, è necessario comprendere se e in quale misura tale facoltà risulti compatibile con il «*principio del divieto di trattamento deteriore*» e con «*il principio della limitazione della falcidiabilità*».

Sul punto la dottrina appare divisa. Alcuni autori hanno, infatti, ritenuto che il legislatore abbia accolto la cd. teoria del «*declassamento finanziario*», che si realizza nel momento in cui si provvede alla soddisfazione di un creditore privilegiato in un arco di tempo successivo all'omologazione del piano. La possibilità di pagare un credito prelatizio in un momento seguente l'omologa della procedura è ammessa se ed in quanto il trattamento offerto al creditore risulti non deteriore o meno vantaggioso rispetto a quello che egli realizzerebbe, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione.²⁷⁸ Al fine di procedere in tal senso, è richiesto che la relazione del professionista attestatore presenti una valutazione dei tempi necessari alla liquidazione dei beni e dei diritti assistiti da cause legittime di prelazione. Vieppiù, si deve procedere alla stima in termini quantitativi del danno potenziale eventualmente risultante dal pagamento differito rispetto all'omologa.

In merito, è stato, infatti, sostenuto che la necessità della «*relazione in discorso quando la dilazione imposta ai creditori di cui trattasi garantiti da pegno, ipoteca, o muniti di privilegio speciale (artt. 2758 e 2759 c.c.) comporti, rispetto alla liquidazione fallimentare, una "perdita economica" per il danno che loro deriva dalla mancata disponibilità delle somme per il periodo per il quale è stabilito il differimento*».²⁷⁹

Diversamente, l'attestazione del professionista è da considerarsi irrilevante nel concordato in continuità aziendale nel caso in cui sia stata prevista la moratoria di cui all'art. 86 c.c.i.i., in quanto espressamente stabilita e ammessa dalla legge. Analogamente, si ritiene che nella relazione in esame non si debba effettuare alcuna valutazione della dilazione inclusa nei tempi tecnici atti alla liquidazione dei beni accompagnati da causa legittima di prelazione, in quanto del tutto uguale in termini

²⁷⁸ SPADARO, *op. cit.*, p. 7 ss.

²⁷⁹ STASI, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fall.*, 2018, X, pp. 1101 ss.

temporali a qualsiasi altra forma di liquidazione alternativa a quella prevista nella proposta di concordato.²⁸⁰

Inoltre, occorre altresì tenere in considerazione dell'eventuale presenza di garanzie prestate da terzi relativamente ai crediti concordatari, come fidejussioni, pegni o ipoteche, le quali concorrono ad incrementare la probabilità che tali crediti vengano pagati rispetto a quelli non garantiti.²⁸¹

In ultimo, è richiesto che il trattamento offerto ai crediti erariali prelatizi non sia deteriore di quello previsto a favore dei creditori aventi posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.²⁸²

²⁸⁰ SPADARO, *op. cit.*, p. 7 ss.

²⁸¹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 77.

²⁸² In merito all'individuazione dei creditori con posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, parte della dottrina (v. *ex pluribus*: ROLFI, *Sui criteri di formazione delle classi nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2018, XII, pp. 1422–1423) ha sostenuto che «il criterio della posizione giuridica concerne “non solo la natura del credito, ovvero la sussistenza di cause di prelazione e il loro grado, ma anche lo stato del credito (crediti contestati, condizionali, muniti di titolo esecutivo) e/o del creditore (persona fisica o giuridica, creditore estero, creditore banca, creditore artigiano, lavoratore, ecc.), considerati come caratteristiche oggettive dei crediti sul piano formale-giuridico».

Per quanto concerne, invece, il secondo criterio, ovvero sia quello dell'interesse economico, è stato affermato che «si riferisce alle qualità concrete del creditore o del credito ovvero all'interesse al soddisfacimento, tenendo conto di criteri soggettivi e oggettivi in quanto assumono rilievo la specifica attività esercitata dal creditore (cliente insoddisfatto, istituto di credito, fornitore, ente pubblico), il rapporto che unisce il creditore al debitore (natura legale o volontaria dell'obbligazione)» (NOCERA, *Abuso del diritto nella formazione delle classi nel concordato preventivo*, in *Dir. fall.*, 2012, II, p. 395). Pertanto, parte della dottrina ha ritenuto che l'analisi di comparabilità relativamente a questo secondo criterio debba essere effettuata confrontando il trattamento riservato ai crediti di cui sono titolari gli enti locali e gli enti pubblici non economici (v. *ex pluribus*: SPADARO, *op. cit.*, p. 13).

Sui criteri di omogeneità della posizione giuridica e degli interessi economici necessari per la costituzione delle classi nel concordato preventivo, vedasi altresì quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione (Cass. civ., sez. I, 16 Aprile 2018, n. 9378, in *Il Caso.it*, 19/06/2018): «L'omogeneità delle posizioni giuridiche, quale criterio volto a garantire sul piano formale le posizioni più o meno avanzate delle aspettative di soddisfo, riguarda la natura oggettiva del credito e concerne le qualità intrinseche delle pretese creditorie, tenendo conto dei loro tratti giuridici caratterizzanti, del carattere chirografario o privilegiato, della eventuale esistenza di contestazioni nella misura o nella qualità del credito, della presenza di un eventuale titolo esecutivo provvisorio. L'omogeneità degli interessi economici, essendo un criterio volto a garantire sul piano sostanziale la par condicio, ha riguardo alla fonte e alla tipologia socio-economica del credito (banche, fornitori, lavoratori dipendenti, ecc.) e al peculiare tornaconto vantato dal suo titolare (in ragione ad esempio dell'entità del credito rispetto all'indebitamento complessivo, della presenza di coobbligati o dell'eventuale interesse a proseguire il rapporto con l'imprenditore in

3.1.1.2 Il trattamento dei crediti chirografari e di quelli degradati a chirografo

In continuità con la disciplina di cui all'art. 182 *ter* l. fall., con riferimento ai crediti tributari e contributivi aventi natura chirografaria, anche a seguito di degradazione per incapacienza, l'art. 88 co. 1 c.c.i.i. prescrive che debba essere assicurato loro un trattamento non differenziato rispetto a quello riservato agli altri crediti chirografari, ovvero nel caso di suddivisione in classi,²⁸³ dei crediti rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Tuttavia, diversamente da quanto sancito nell'attuale disposizione di legge in vigore, nell'art. 182 *ter* co. 1, ultimo periodo, l. fall., era stabilito che nell'ipotesi in cui fosse stata avanzata una proposta avente ad oggetto la falcidia di un credito erariale prelatizio, la quota di credito degradata a chirografo dovesse essere inserita in un'apposita classe.

In merito, parte della dottrina si era interrogata se il «*principio del divieto di trattamento deteriore*» trovasse applicazione esclusivamente per i crediti con natura chirografaria *ab origine*, ovvero anche per i crediti divenuti tali per effetto della degradazione per incapacienza dell'attivo.²⁸⁴ In particolare, seguendo la prima tesi, si sarebbe giunti ad un depotenziamento della disposizione di legge ove si richiede di effettuare una comparazione tra il trattamento garantito ai crediti erariali chirografari e quello assicurato alle altre tipologie di crediti, per due ordini di motivi:

- a) nessun imprenditore in stato di crisi o d'insolvenza avrebbe provveduto a riservare ai crediti tributari degradati a chirografo una percentuale di pagamento

crisi), al fine di garantire secondo canoni di ragionevolezza una maggiore adeguatezza distributiva in presenza di condizioni di omogeneità di posizione. Ne sovviene che i criteri in parola, distinti e concorrenti, debbono essere congiuntamente esaminati per verificare l'omogeneità dei crediti raggruppati, ove l'imprenditore intenda prevedere una suddivisione in classi; tale omogeneità non può però essere predicata in termini di assoluta identità o coincidenza (dato che, ove così fosse, sarebbe possibile formare classi soltanto in presenza di crediti con caratteristiche del tutto uguali), ma consiste invece nella concorrenza di tratti principali comuni di importanza preponderante che rendano di secondario rilievo gli elementi differenzianti e giustifichino secondo criteri di ragionevolezza (o meritevolezza, ex art. 1322 c.c.) una comune sorte soddisfattiva delle posizioni riunite all'interno della medesima classe».

²⁸³ Ai sensi dell'art. 85 co. 3 c.c.i.i., nel concordato in continuità aziendale la suddivisione in classe dei creditori è in ogni caso obbligatoria.

²⁸⁴ ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2017, 46, pp. 4448 ss.

di significativa entità. Sul piano sostanziale, tali crediti sarebbero risultati del tutto, o quasi, insoddisfatti;²⁸⁵

- b) il confronto con il trattamento riservato agli altri crediti chirografari sarebbe stato irrilevante con riferimenti ai crediti erariali, in quanto questi ultimi presentano, nella maggior parte dei casi, natura privilegiata. I crediti tributari, infatti, assumono natura chirografaria in caso di degradazione e soltanto, per un numero irrisorio di fattispecie sono chirografari *ab origine*.²⁸⁶

A dirimere la controversia, era intervenuta l'Agazia delle Entrate la quale era giunta a ad accumulare la posizione dei creditori prelatizi degradati al chirografo a quella dei creditori chirografari sin dall'origine, sostenendo che «*i predetti principi trovano applicazione anche con riferimento ai crediti privilegiati divenuti chirografari per effetto della degradazione*».²⁸⁷

Inoltre, nella vigenza della Legge Fallimentare, vi erano altre due questioni aperte riguardanti l'interpretazione della previsione normativa avente ad oggetto il classamento obbligatorio di tali crediti:

- da un lato, ci si domandava se fosse ammissibile includere nell'«*apposita classe*», costituita per i crediti chirografari degradati, anche quelli *ab origine*, in modo tale da formare un'unica classe;
- dall'altro lato, ci si chiedeva se si potesse riunire in tale classe sia i crediti tributari sia quelli previdenziali aventi natura chirografaria.

Con riferimento al primo tema, in virtù del fatto che la suddivisione in classi, oltre a consentire di proporre un trattamento differenziato per ciascuna di esse, ai sensi dell'art. 85 co. 1 c.c.i.i., può risultare determinante in sede di giudizio di omologazione in termini di "peso" delle classi stesse per il voto di approvazione (ovvero di opposizione) alla proposta concordataria, è stato sottolineato che lo scopo della previsione riguardante il classamento obbligatorio «*è evidentemente quello di evitare possibili fenomeni di neutralizzazione del voto degli enti interessati e di rafforzarne la posizione, in considerazione della peculiare natura dei relativi crediti, consentendo agli stessi di*

²⁸⁵ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 78.

²⁸⁶ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Febbraio 2019.

V.: <https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/1363>

²⁸⁷ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

*provocare più agevolmente (con il dissenso e l'opposizione) anche il giudizio del tribunale circa la convenienza della proposta in sede di omologazione».*²⁸⁸ Pertanto sulla base delle considerazioni esposte, la formazione di un'unica classe comprensiva dei crediti chirografari degradati e di quelli chirografari sin dall'origine risultava del tutto ammissibile, in quanto costituivano crediti aventi inequivocabilmente posizione giuridica ed interessi economici omogenei.²⁸⁹ Vieppiù, procedendo in tal senso, si impediva una duplicazione di classi che avrebbe potuto avere come risultato quello di riconoscere in capo alle Agenzie fiscali:

- da un lato, una posizione duplice, dovuta alla costituzione di due distinte classi, e quindi, teoricamente condizionante l'esito della procedura;
- dall'altro, un'eccessiva tutela del proprio credito.²⁹⁰

Per quanto concerne la seconda questione, si era reputato che fosse obbligatoria la formazione di due classi diverse, una per i crediti tributari ed un'altra per quelli contributivi. A conferma di siffatta tesi, deponeva lo stesso tenore letterale dell'art. 182 *ter* co. 1 ultimo periodo l. fall., in quanto se il legislatore avesse voluto imporre l'istituzione di un'«*unica classe*», si sarebbe avvalso di tale locuzione, anziché dell'espressione «*apposita classe*».²⁹¹

Occorre segnalare che con l'entrata in vigore del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, l'art. 88 c.c.i.i. non ripropone la previsione normativa di cui al previgente art. 182 *ter* l. fall. riguardante il classamento obbligatorio della quota di credito prelatizio degradata a chirografo.

Tuttavia, nel novellato art. 85 c.c.i.i.²⁹² è stata introdotta una disposizione avente il medesimo contenuto. Più precisamente, al comma secondo, è previsto l'obbligo di suddividere i creditori in classi «*per i creditori titolari di crediti tributari o previdenziali*

²⁸⁸ SPADARO, *op. cit.*, pp 7 e ss.

²⁸⁹ In merito, parte della dottrina aveva evidenziato che «*il fenomeno della degradazione finisce per accomunare la posizione giuridica mentre l'interesse economico può ritenersi omogeneo in ragione della peculiare natura dei suddetti crediti, delle particolari tutele che li assistono e della identità dei titolari delle pretese*» (SPADARO, *op. cit.*, pp 7 e ss.).

²⁹⁰ SPADARO, *op. cit.*, pp. 7 e ss.

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² Nell'originaria formulazione del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, l'art. 85 era rubricato «*Presupposti per l'accesso alla procedura*». Tuttavia, con l'entrata in vigore dell'art. 19 co. 3 del D. Lgs. n. 83/ 2022, il testo della norma e la sua rubrica («*Suddivisione dei creditori in classi*») sono stati interamente sostituiti.

dei quali non sia previsto l'integrale pagamento, per i creditori titolari di garanzie prestate da terzi, per i creditori che vengono soddisfatti anche in parte con utilità diverse dal denaro e per i creditori proponenti il concordato e per le parti ad essi correlate».

Inoltre, a chiarimento della possibilità o meno di includere nell'«*apposita classe*», istituita per i crediti chirografari degradati, anche quelli *ab origine*, l'art. 84 co. 5 c.c.i.i. ha espressamente equiparato il trattamento da riservare alla quota di credito degradato a quello offerto a quelli chirografari sin dall'origine.²⁹³ Per effetto di suddetta previsione, è necessario, pertanto, formare un'unica classe in cui accogliere entrambe le tipologie di crediti.

Inoltre, in continuità con la normativa previgente, è stato ritenuto opportuno procedere alla formazione di due distinte classi, una per i crediti tributari e ed un'altra per i crediti contributivi non assistiti da causa legittima di prelazione, al fine di permettere all'Agenzia delle Entrate e agli Enti gestori di forme di assistenza o previdenza di valutare autonomamente la proposta di soddisfacimento formulata dal debitore.²⁹⁴ Come sostenuto da una recente giurisprudenza, la manifestazione di voto favorevole, ovvero contrario, all'omologa del piano da parte dei creditori pubblici avviene in via altrettanto autonoma, potendo, infatti, essi esprimersi anche in modo del tutto divergente.²⁹⁵

3.1.1.3 I creditori strategici

Come sopra esposto,²⁹⁶ nel concordato preventivo vige il cd. «*principio del divieto di trattamento deteriore*» dei crediti erariali rispetto a quelli di grado inferiore, declinato diversamente a seconda che ci si riferisca ai crediti muniti di privilegio, pegno e ipoteca o a quelli chirografari.

²⁹³ Art. 84 co. 5 ultimo periodo c.c.i.i.: «*La quota residua del credito è trattata come credito chirografario*».

²⁹⁴ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 81.

²⁹⁵ Trib. Napoli, 9 Aprile 2021, in *dirittodellacrisi.it*. Nel caso concreto, alla proposta di pagamento offerta a favore dei crediti erariali degradati al chirografo da parte del debitore, l'Agenzia delle Entrate e l'Inps avevano manifestato il proprio voto in modo diametralmente opposto: la prima in senso favorevole, il secondo in senso contrario.

https://dirittodellacrisi.it/articolo/trib-napoli-vii-sezione-civile-9-aprile-2021-pres-scoppa-est-cacace_2#ricerca=trib%20napoli%202021

²⁹⁶ V. *supra* par. 3.1.1.

Tuttavia, è possibile rinvenire una deroga a tale principio nell'ipotesi in cui tra i creditori concorsuali siano stati ammessi i cd. creditori strategici.²⁹⁷ Questi sono: i fornitori del debitore in stato di crisi o d'insolvenza che offrono «prestazioni di beni o servizi essenziali per la prosecuzione dell'attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori»,²⁹⁸ compresi quelli tributari.²⁹⁹

Ai sensi dell'art. 100 c.c.i.i., in cui è stata trasfusa la disposizione ex art. 182 *quinquies* co. 5 l. fall., all'imprenditore che presenta domanda di ammissione al concordato preventivo con continuazione dell'attività aziendale, è riconosciuta la facoltà di chiedere al Tribunale l'autorizzazione a pagare i creditori anteriori per le prestazioni summenzionate, a patto che un professionista indipendente³⁰⁰ attesti «l'imprescindibilità del loro apporto ai fini della continuità aziendale».³⁰¹

Pertanto, è ammissibile avanzare una proposta di soddisfazione a favore di tali creditori anche in violazione del «principio del divieto di trattamento deteriore» dei crediti tributari e contributivi e delle norme relative alla graduazione dei privilegi, in considerazione di valutazioni di carattere extra-contabile, al fine di salvaguardare il valore del complesso aziendale.

Secondo parte della dottrina, è ammissibile altresì garantire un trattamento preferenziale a favore di quei fornitori, nella maggior parte dei casi aventi natura chirografaria, che, nonostante non siano stati soddisfatti anticipatamente rispetto agli altri creditori strategici, continuano a stringere relazioni commerciali essenziali per l'attività del debitore. Si tratta di un espediente atto ad indurre tali soggetti a proseguire

²⁹⁷ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

²⁹⁸ Art. 182 *quinquies* co. 5 l. fall. Nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza è prevista un'analoga disposizione all'art. 100 c.c.i.i., rubricato «Autorizzazione al pagamento di crediti pregressi».

²⁹⁹ Nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155, con riferimento alla *ratio* della norma è stato sottolineato che «la disposizione ovviamente autorizza un *vulnus* al principio della *par condicio creditorum* giustificato dalla opportunità di consentire al debitore di indurre i fornitori strategici di beni o servizi indispensabili per la gestione dell'impresa, che potrebbero legittimamente rifiutarsi, ad aderire alla richiesta di ulteriori forniture, con la prospettiva di ottenere anche l'immediato e integrale pagamento di quelle pregresse».

³⁰⁰ Ai sensi dell'art. 100 co. 1 secondo periodo c.c.i.i. l'attestazione del professionista non risulta necessaria per i «pagamenti effettuati fino a concorrenza dell'ammontare di nuove risorse finanziarie che vengano apportate al debitore senza obbligo di restituzione o con obbligo di restituzione postergato alla soddisfazione dei creditori».

³⁰¹ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

il rapporto di fornitura di beni e servizi, sebbene il loro pagamento avvenga in sede di esecuzione del concordato assieme agli creditori non prelatizi.³⁰²

In merito al riconoscimento dello *status* di creditore strategico, nella Circolare n. 34/E del 29 Dicembre 2020, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato che tale qualità debba essere comprovato in relazione ad «*elementi oggettivi e concreti e non meramente asserito*». Vieppiù, nell’ipotesi in cui la strategicità sia stata attribuita in capo ad un soggetto correlato all’impresa concordataria, è necessario documentare «*che le condizioni pattuite siano coerenti con le normali logiche di mercato*».

3.1.1.4 Il piano e il ruolo dell’attestatore

Nell’ambito degli strumenti di regolazione della crisi d’impresa e dell’insolvenza,³⁰³ l’attività svolta dal professionista attestatore ha assunto un ruolo sempre più centrale. Il *favor* del legislatore per le soluzioni concordatarie e negoziali della crisi, piuttosto che per quelle liquidatorie, ha richiesto l’istituzione di opportuni presidi al fine di tutelare gli interessi dei creditori.

L’attestazione resa dal professionista rappresenta, infatti, uno «*strumento di garanzia a favore dei terzi e dei creditori, soprattutto se estranei al piano di risanamento, volto a consentire che le scelte e le rinunce di fronte alle quali sono posti siano ponderate ed assunte in base a informazioni corrette, attendibili e sufficientemente complete*»;³⁰⁴ oltre che a costituire un documento atto a «*rafforzare la credibilità degli impegni assunti dal debitore mediante il piano, che devono essere finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria*».³⁰⁵

Nel dettaglio, nell’ipotesi in cui sia stata formulata dal contribuente una proposta di transazione fiscale nel piano concordatario, ai sensi dell’art. 88 co. 2 c.c.i.i. è stabilito che la relazione in esame, oltre ad attestare il rispetto del «*principio del divieto di*

³⁰² ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 100.

³⁰³ Ai sensi dell’art. 2 co. 1 lett. *m-bis*) c.c.i.i. sono considerati strumenti di regolazione della crisi e dell’insolvenza: «*le misure, gli accordi e le procedure volti al risanamento dell’impresa attraverso la modifica della composizione, dello stato o della struttura delle sue attività e passività o del capitale, oppure volti alla liquidazione del patrimonio o delle attività che, a richiesta del debitore, possono essere preceduti dalla composizione negoziata della crisi*».

³⁰⁴ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

³⁰⁵ *Ibidem*.

*trattamento deteriore» e di quello della «limitazione della falciabilità», debba avere altresì ad oggetto «la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e, nel concordato in continuità aziendale, la sussistenza di un trattamento non deteriore».*³⁰⁶

In virtù delle finalità sopra esposte cui assolve l'attestazione, affinché il professionista possa ricoprire il ruolo di cui è stato investito è necessario che possieda congiuntamente i requisiti di cui all'art. 2. co. 1 lett. o) c.c.i.i.

In particolare, rileva il requisito dell'indipendenza, non in senso strettamente formale, bensì in senso sostanziale, in modo tale da assicurare la piena autonomia di giudizio e l'indipendenza economica dell'incaricato rispetto all'impresa in concordato.³⁰⁷

Supposto ciò, al fine di esprimere un giudizio in merito alla fattibilità del piano di risanamento, innanzitutto, l'attestatore è prima di tutto tenuto a verificare la veridicità dei dati aziendali assunti alla base del suddetto piano, anche in ragione del livello di adeguatezza e del corretto funzionamento dell'assetto amministrativo e contabile dal quale sono tratti. L'eventuale istituzione da parte del debitore di un sistema di controllo di gestione, atto ad identificare i rischi aziendali, può essere considerato un fattore significativo idoneo a corroborare l'affidabilità delle informazioni economico-patrimoniali e finanziarie incluse nel piano. L'individuazione e l'analisi delle cause della crisi sono di cruciale importanza per attestare o meno la fattibilità, non solo finanziaria, ma anche tecnica del piano. In particolare, è necessario che l'attestatore verifichi, tramite opportune analisi, l'attendibilità delle stime e delle previsioni poste alla base della strategia di risanamento nell'ipotesi del concordato in continuità, le quali devono essere chiaramente esposte nel piano. Vieppiù, si ritiene sia opportuno comprovare la

³⁰⁶ L'attestazione circa «la sussistenza di un trattamento non deteriore» nel concordato con continuità aziendale è stata introdotta con l'entrata in vigore del Decreto Legislativo 17 Giugno 2022, n. 83.

³⁰⁷ Occorre segnalare che il requisito dell'indipendenza è stato introdotto con il Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, cd. "Decreto Sviluppo".

Per un approfondimento del requisito dell'indipendenza, si rinvia a CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 16/12/2020.

V.: <https://www.fondazione nazionale commercialisti.it/node/1514>

In merito, vedasi altresì: Cass. civ., sez. VI, 19 Aprile 2017, n. 9927, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

coerenza interna ed esterna degli obiettivi indicati nel piano, ovvero la loro compatibilità con le proiezioni indicate nell'*action plan* e le performance storiche aziendali, nonché il contesto economico in cui opera l'impresa stessa e la sua possibile evoluzione.³⁰⁸

Quanto al contenuto della relazione in esame, si richiede al professionista di verificare «*la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale*». A tal proposito, l'attestatore è tenuto ad effettuare una valutazione di stima del patrimonio del debitore concordatario nell'ipotesi di liquidazione giudiziale ed a prospettare il ricavato che otterrebbero le Agenzie Fiscali e gli Enti previdenziali in siffatta ipotesi, tenuto conto delle cause legittime di prelazione di cui sono muniti i crediti di cui risultano titolari.³⁰⁹ Pertanto, affinché possa essere accertata la convenienza della proposta è necessario che ai crediti tributari e previdenziali sia garantito un trattamento migliore di quello che conseguirebbero dall'alternativa liquidatoria.³¹⁰

In merito all'attestazione del trattamento conveniente, in dottrina si è sostenuto che la sussistenza di detta convenienza è accertata nel caso in cui venga offerto un «*quid pluris, ovvero sia che (sempre in termini soddisfattivi) comporti una differenza rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale, in quanto foriero di una maggiore utilità, ovvero di un vantaggio non altrimenti ottenibile, tale da favorire e giustificare l'interesse ad accettare la proposta*».³¹¹

Diversamente, nel caso del concordato in continuità aziendale, è necessario che venga attestata la presenza di un trattamento non deteriore per il Fisco rispetto a quello che ricaverebbe a seguito della liquidazione dell'impresa³¹². A tal proposito, è da

³⁰⁸ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

³⁰⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 124.

³¹⁰ FUZIO, *I crediti tributari nelle procedure di composizione negoziata della crisi, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *dirittodellacrisi.it*, 08/11/2022.

³¹¹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 142.

³¹² Diversamente da quanto affermato nell'ambito della circolare n. 16/E. del 23 Luglio 2018, nella circolare n. 34/E del 29 Dicembre 2020, pur riconoscendo la natura endogena dei flussi ricavabili dalla continuità aziendale, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che non debbano concorrere alla determinazione del patrimonio dell'impresa in caso di liquidazione. Tuttavia dette somme ricavabili dalla continuazione dell'attività d'impresa possono essere liberamente distribuite, ma in ogni caso la loro ripartizione «*dovrà avvenire in modo tale da assicurare un trattamento non deteriore alla pretesa tributaria rispetto ai creditori concorrenti, secondo le prescrizioni dell'art. 182-ter, primo comma, LF, e, nel contempo, il miglior soddisfacimento rispetto all'alternativa liquidatoria*».

Per un approfondimento del tema relativo ai flussi derivanti dalla continuità aziendale, si rinvia *ex multis*: ANDREANI, TUBELLI, *Transazione fiscale e utilizzo dei flussi di cassa generati dalla*

considerarsi non deteriore quel trattamento che garantisce all'Erario un ricavato al meno pari, ovvero equivalente, a quello che otterrebbe in caso di liquidazione.³¹³

3.1.2 Iter procedimentale per l'accesso all'istituto

Il presente paragrafo è dedicato all'analisi dell'iter procedimentale di cui all'art. 88 co. 3 c.c.i.i., necessario al perfezionamento della proposta formulata dal debitore all'Erario.

3.1.2.1 Gli adempimenti prescritti per il debitore proponente

Ai sensi dell'art. 88 co. 3 c.c.i.i., il debitore in stato di crisi o d'insolvenza che intende soddisfare in misura parziale e/o dilazionata i crediti tributari e contributivi è tenuto a presentare copia della proposta e della relativa documentazione, contestualmente al deposito della domanda di accesso al concordato presso la cancellaria del Tribunale, al competente agente della riscossione e agli altri uffici competenti sulla base del suo ultimo domicilio fiscale, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici, nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda.

continuità aziendale nella giurisprudenza della Suprema Corte e nel Codice della Crisi, in dirittodellacrisi.it, 28/06/2022; MACAGNO, La distribuzione di valore tra regole di priorità assoluta e relativa. Il plusvalore da continuità, in dirittodellacrisi.it, 06/04/2022; ARTUSO, BOGONI, op.cit., pp. 416 - 422.

³¹³ FUZIO, *op. cit.*

Inoltre, occorre segnalare che nell'ambito della Direttiva *Insolvency* relativamente ai creditori dissenzienti, ossia l'Amministrazione Finanziaria nel caso specifico del presente elaborato, è richiesto che venga effettuata la verifica del «*del miglior soddisfacimento dei creditori*», la quale «*dovrebbe essere intesa in modo tale che nessun creditore dissenziente esca dal piano di ristrutturazione svantaggiato rispetto a come uscirebbe in caso di liquidazione, sia essa una liquidazione per settori o una vendita dell'impresa in regime di continuità aziendale, oppure nel caso del migliore scenario alternativo possibile se il piano di ristrutturazione non dovesse essere omologato. Gli Stati membri dovrebbero poter scegliere fra queste soglie al momento di attuare la verifica del migliore soddisfacimento dei creditori nel diritto nazionale. Tale verifica dovrebbe essere effettuata ogniquale volta il piano deve essere omologato per poter vincolare i creditori dissenzienti o le classi dissenzienti di creditori, a seconda dei casi*».

Sulla base di tali considerazioni, l'accertamento del trattamento «*non deteriore*» è da considerarsi verificato allorché viene assicurato al creditore dissenziente un trattamento equivalente a quello che riceverebbe nell'ipotesi liquidatoria.

Per quanto concerne, invece, i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'Ufficio competente a cui recapitare copia della domanda con la relativa documentazione è l'ufficio che ha provveduto a notificare al contribuente gli atti di accertamento.³¹⁴

Con riferimento al concetto di contestualità del deposito presso il Tribunale, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che la presentazione della domanda di accesso all'istituto della transazione fiscale non debba essere necessariamente effettuata nel medesimo giorno del deposito del ricorso per l'ammissione al concordato. In ogni caso, è nell'interesse stesso del contribuente garantire la contestualità prescritta dalla legge, poiché quanto più celermente provvederà ad effettuare tale deposito, prima decorrerà il termine di trenta giorni entro il quale l'Ufficio competente è tenuto a rilasciare la certificazione attestante l'entità del debito tributario.³¹⁵

È dunque previsto un procedimento "differenziato" per l'Amministrazione Finanziaria rispetto agli altri creditori concorsuali che risulta finalizzato:

- da un lato, a permettere agli Enti summenzionati di provvedere prontamente alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di accertamento;
- dall'altro lato, al rilascio dell'attestazione circa l'ammontare complessivo del debito erariale risultante da atti di accertamento, anche se non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, oltreché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'Agente della riscossione.³¹⁶

Secondo parte della dottrina, la domanda di accesso all'istituto "transattivo" può essere avanzata al Fisco alternativamente tramite:

- un documento redatto su carta semplice e indirizzato all'Ufficio competente, separato rispetto a quello presentato per l'apertura del concordato;
- ovvero, inserendo la proposta avente la falcidia e/o la dilazione dei crediti tributari in un paragrafo o capitolo *ad hoc* dell'istanza per l'accesso alla

³¹⁴ Art. 88 co. 3 ultimo periodo c.c.i.i.

³¹⁵ V. Risoluzione Agenzia delle Entrate del 5 Gennaio 2009, n. 3/E.

Secondo ATTARDI, *op. ult. cit.*, p. 4452, il concetto di contestualità deve essere inteso come non "nello stesso istante", ma "in concomitanza", ovvero sia che la presentazione della proposta di transazione e del ricorso per l'accesso al concordato debbano essere collegati tra loro.

³¹⁶ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 101.

procedura di concordato. Nulla osta, infatti, all'inserimento della proposta di transazione nel ricorso per l'ammissione alla procedura concordataria, essendo il «*trattamento dei crediti tributari e contributivi*» divenuto un *sub-procedimento* del concordato preventivo.³¹⁷

Occorre sottolineare che né nel previgente articolo 182 *ter* l. fall. né nell'articolo 88 c.c.i.i. v'è indicazione del contenuto della domanda di transazione fiscale.

Con la circolare del 18 Aprile 2008, n. 40/E, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, in ogni caso, la domanda, oltre alla documentazione richiesta dagli artt. 39 e 88 c.c.i.i., deve includere:

- a) *«le indicazioni complete del contribuente che richiede la transazione (denominazione o nome, codice fiscale, rappresentante legale, ecc.);*
- b) *se del caso, gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso (indicazione degli organi giudiziari competenti, dati identificativi del procedimento, del decreto di ammissione ecc.);*
- c) *la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;*
- d) *l'illustrazione della proposta di transazione, con indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della transazione;*
- e) *l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario;*
- f) *ogni altro elemento che il contribuente riterrà utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'Ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni».*³¹⁸

In ultimo, per l'individuazione dell'Ufficio fiscale competente ad accogliere la proposta di transazione da parte del debitore, che ai sensi dell'art. 88 co. 3 c.c.i.i., è da rinvenire «*sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore*», si ritiene che debba essere preso a riferimento quello posseduto dal contribuente alla data di iscrizione nel registro delle imprese del decreto di apertura del concordato preventivo, poiché è dal momento di

³¹⁷ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 68.

³¹⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

tale pubblicazione che discendono gli effetti derivanti dalla presentazione di tale domanda.³¹⁹

3.1.2.2 *Gli adempimenti imposti all'Amministrazione Finanziaria*

Secondo quanto stabilito all'art. 88 co. 3 c.c.i.i., entro trenta giorni³²⁰ dalla data di presentazione di copia della proposta di transazione fiscale e della relativa documentazione da parte dell'impresa concordataria, l'Agenzia delle Entrate e l'Agente della riscossione territorialmente competenti sono tenuti a rilasciare una certificazione attestante la quantificazione della pretesa erariale.

Sebbene tra gli effetti tipici dell'istituto sia stata espunta la previsione relativa al consolidamento del debito tributario, è necessario che l'Amministrazione Finanziaria provveda all'emissione della suddetta attestazione al fine di determinare il "peso", ovvero il voto ad essa spettante, per il calcolo delle maggioranze, in sede di adunanza dei creditori per l'omologazione della procedura concordataria.³²¹

In particolare, una volta verificata la ritualità della proposta avanzata, l'Ufficio deve svolgere una serie di adempimenti legati all'attività di controllo, quali la liquidazione dei tributi dovuti risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica delle eventuali irregolarità emerse e degli avvisi di accertamento (inclusi quelli non definitivi) per la parte non iscritta a ruolo.³²² Inoltre, per l'identificazione del debito di imposta complessivo devono essere considerati altresì i ruoli vistati, ma non ancora trasmessi al concessionario.³²³

³¹⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 103.

Per l'individuazione dell'ufficio territorialmente competente, alla regola sopraesposta vi è un'eccezione, rappresentata dalla categoria dei debitori, definita dei "grandi contribuenti", ovvero sia di coloro che hanno conseguito «*un volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro*» nell'ultima dichiarazione presentata. In presenza di tale fattispecie ex art. 27 Decreto Legge 28 Novembre 2009, n. 185, l'iter procedimentale necessario al perfezionamento dell'accordo "transattivo" è gestito dalla Direzione Regionale dell'Amministrazione Finanziaria competente.

³²⁰ Nell'ambito della circolare n. 40/E del 18 Aprile 2008, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che tale termine di trenta giorni non sia da considerarsi perentorio. Tuttavia, l'eventuale proroga motivata dello stesso può essere richiesta dall'Ufficio competente soltanto in casi eccezionali.

³²¹ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

³²² Nell'attività istruttoria finalizzati al rilascio della certificazione in esame, è necessario che gli Uffici competenti prendano atto degli eventuali processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio di cui agli artt. 5 e 11 Decreto Legislativo 19 Giugno 1997, n. 218 (Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E).

³²³ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate del 18 Aprile 2008, n. 40/E.

In relazione al limitato lasso di tempo entro il quale le Agenzie fiscali sono chiamate ad espletare i compiti sopraindicati, è da ritenersi che provvedano ad effettuare quasi esclusivamente controlli di tipo formale, mentre sono da reputarsi dubbi quelli aventi natura sostanziale.³²⁴

Per quanto concerne, invece, l'Agente della riscossione, nel medesimo termine di trenta giorni, deve trasmettere al contribuente un'attestazione circa l'entità del debito iscritto a ruolo, scaduto o sospeso, comprensivo di interessi (tra cui quelli di mora ex art. 30 D.P.R. 602/1973)³²⁵ e sanzioni.³²⁶

Inoltre, nella quantificazione dell'entità dei debiti tributari è necessario che gli Uffici competenti includano anche l'ammontare dei crediti oggetto di contestazione, se sussistenti, in considerazione dell'obbligo posto a carico dell'impresa in concordato di effettuare un accantonamento, a titolo provvisorio, alle condizioni previste dal Tribunale secondo le disposizioni di cui agli artt. 108 e 112 co. 6 c.c.i.i.³²⁷ Su tale questione, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che tali crediti,³²⁸ essendo crediti anteriori

³²⁴ Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 2008, I, p. 31.

Il tema relativo al consolidamento del debito tributario e all'esaurimento o meno dei poteri accertativi in capo all'Agenzia delle Entrate a seguito dell'omologazione del concordato sono oggetto di approfondimento del paragrafo 3.1.4.1.

³²⁵ Art. 30 D.P.R. 602/1973: «Decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi»

³²⁶ Secondo quanto stabilito dall'art. 88 co. 3 ultimo periodo c.c.i.i., l'Agenzia delle dogane e dei monopoli territorialmente competente ad emettere la certificazione attestante l'ammontare del debito tributario è l'ufficio che ha emesso i relativi atti di accertamento.

³²⁷ Cass. civ., sez. I, ord., 13 Giugno 2018, n. 15414, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

³²⁸ Relativamente al trattamento da riservare ai crediti contestati, la Corte di Cassazione ha sostenuto che: «in tema di concordato preventivo, la sussistenza di crediti oggetto di contestazione giudiziale non preclude il loro doveroso inserimento in una delle classi omogenee previste dalla proposta, ovvero in apposita classe ad essi riservata, assolvendo tale adempimento, ricadente sul debitore ed oggetto di controllo critico sulla regolarità della procedura che il tribunale deve assolvere direttamente, ad una fondamentale esigenza di informazione dell'intero ceto creditorio: da un lato, infatti, tale omissione pregiudicherebbe gli interessi di coloro che al momento non dispongono ancora dell'accertamento definitivo dei propri diritti (ma che possono essere ammessi al voto, ex art. 176 l.fall., con previsione di specifico trattamento per l'ipotesi che le pretese siano confermate o modificate in sede giurisdizionale); dall'altro, essa altererebbe le previsioni del piano di soddisfacimento degli altri creditori certi, non consentendo loro di esprimere valutazioni prognostiche corrette e di atteggiarsi in modo pienamente informato circa il proprio voto» (Cass. civ., sez. I, 7 Marzo 2017, n. 5689, in Banca dati *One LEGALE Wolters*).

all'apertura della procedura, una volta accertati giudizialmente, devono essere soddisfatti secondo le modalità pattuite in sede concordataria.³²⁹

In sede di certificazione, si deve anche tenere conto dell'operatività della compensazione tra i crediti vantati dall'impresa proponente verso il Fisco e quelli di quest'ultimo nei confronti del contribuente, stanti le previsioni di cui all'art. 96 c.c.i.i.³³⁰

Il riconoscimento dell'efficacia della compensazione nell'ambito del procedura concordataria è stato affermato in numerose sentenze della Corte di Cassazione, ove è stato evidenziato che il ricorso a tale istituto «*costituisce deroga alla regola del concorso, e può operare anche quando i presupposti di liquidità ed esigibilità ex art. 1243 c.c., maturino dopo la presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo; [...] è però indefettibilmente richiesto che il fatto genetico della situazione giuridica estintiva delle obbligazioni contrapposte" sia anteriore detta domanda*».³³¹

In merito, sulla base degli indirizzi operativi resi dall'Agenzia delle Entrate, gli Uffici sono tenuti a «*verificare le istanze di rimborso dei crediti presentate dal debitore negli anni precedenti alla domanda di concordato, nonché i crediti esposti dal medesimo debitore in dichiarazione. In entrambi i casi, ai fini della quantificazione del debito fiscale complessivo, dovrà ritenersi operante la compensazione delle somme chieste a rimborso o imputate a credito in dichiarazione con i debiti tributari*».³³²

Con riferimento alla datazione della certificazione, si ritiene che il debito tributario esistente debba essere quantificato da parte delle Agenzie fiscali alla data di pubblicazione nel registro delle imprese del decreto di apertura del concordato preventivo,³³³ in quanto è da tale iscrizione che scaturiscono gli effetti ex art. 54 co. 2 primo periodo c.c.i.i.

³²⁹ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

³³⁰ All'art. 96 c.c.i.i. viene operato un rinvio alle norme relative alla liquidazione giudiziale, applicabili al concordato preventivo, tra cui quella relativa alla compensazione ex art. 155 c.c.i.i. (*I creditori possono opporre in compensazione dei loro debiti verso il debitore il cui patrimonio è' sottoposto alla liquidazione giudiziale i propri crediti verso quest'ultimo, ancorché non scaduti prima dell'apertura della procedura concorsuale*).

³³¹ Cass. civ., sez. III, 20 Gennaio 2015, n. 825, in Banca dati *One LEGALE Wolters*. V. *ex multis*: Cass. civ., sez. I, 31 Agosto 2010, n. 18915, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cass. civ., sez. lavoro, 27 Aprile 2010, n. 10025, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

³³² V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

³³³ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 104

Tale previsione risulta altresì valevole nell'ipotesi di presentazione della domanda di accesso alla procedura concordataria con "riserva".

In ultimo, all'esito dell'attività istruttoria sopra esposta, ai sensi dell'art. 88 co. 3 c.c.i.i., è previsto l'obbligo a carico dell'Amministrazione Finanziaria designata di trasmettere al contribuente e al commissario giudiziale, una volta nominato, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni per gli adempimenti previsti dagli articoli 105 co. 1³³⁴ e 106 c.c.i.i.³³⁵

3.1.3 L'omologazione della proposta concordataria

Nel seguente paragrafo sono oggetto di approfondimento: l'individuazione dell'Agenzia fiscale competente ad esprimersi in sede di adunanza dei creditori per l'omologazione del concordato; la disciplina dell'istituto del *Cram Down* Fiscale, nonché l'interpretazione della locuzione «*in mancanza di adesione*» contenuta nell'art. 88 co. 2-*bis* c.c.i.i.

3.1.3.1 Il voto sulla proposta di transazione fiscale

Tra gli interventi modificativi alla disciplina della transazione fiscale introdotti con l'art. 1, co. 81, della Legge n. 232/2016, si annoverano quelli riguardanti la ripartizione della competenza relativa alla manifestazione del voto favorevole, ovvero contrario, alla

³³⁴ Art. 105 co. 1 c.c.i.i., rubricato "Operazioni e relazione del commissario": «Il commissario giudiziale redige l'inventario del patrimonio del debitore e una relazione particolareggiata sulle cause del dissesto, precisando se l'impresa si trovi in stato di crisi o di insolvenza, sulla condotta del debitore, sulle proposte di concordato e sulle garanzie offerte ai creditori, e la deposita in cancelleria almeno quarantacinque giorni prima della data iniziale stabilita per il voto dei creditori. Copia della relazione è trasmessa al pubblico ministero».

³³⁵ Art. 106 c.c.i.i., rubricato "Atti di frode e apertura della liquidazione giudiziale nel corso della procedura": «Il commissario giudiziale, se accerta che il debitore ha occultato o dissimulato parte dell'attivo, dolosamente omesso di denunciare uno o più crediti, esposto passività insussistenti o commesso altri atti di frode, deve riferirne immediatamente al tribunale, che provvede ai sensi dell'articolo 44, comma 2, dandone comunicazione al pubblico ministero e ai creditori. La comunicazione ai creditori è eseguita dal commissario giudiziale.

Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche quando il debitore non ha effettuato tempestivamente il deposito previsto dall'articolo 47, comma 2, lettera d) o comunque diretti a frodare le ragioni dei creditori, o se in qualunque momento risulta che mancano le condizioni prescritte per l'apertura del concordato previste agli articoli da 84 a 88.

All'esito del procedimento, il tribunale, revocato il decreto di cui all'articolo 47, su istanza del creditore o su richiesta del pubblico ministero, apre la procedura di liquidazione giudiziale dei beni del debitore».

proposta transattiva contenuto nel piano tra l'Agenzia delle Entrate, gli Enti Previdenziali e l'Agente della riscossione.³³⁶

La *ratio* della norma summenzionata è stata quella di semplificare il meccanismo di espressione dell'adesione o del diniego alla proposta, attribuendo, in capo al rispettivo titolare della pretesa erariale, il potere di incidere sulla sorte del proprio credito.³³⁷

Ai sensi dell'art. 182 *ter*, co. 3 e 4, l. fall nell'ultima formulazione vigente, antecedente l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, il cui dettato normativo è stato riproposto nei commi terzo e quarto dell'art. 88 c.c.i.i., il voto sulla proposta concordataria deve essere espresso dall'Ufficio, previo parere conforme della Direzione regionale, relativamente al credito tributario chirografario complessivo, tramite modalità telematiche, secondo quanto stabilito dall'art. 107 c.c.i.i.

L'adesione o l'eventuale diniego alla proposta concordataria è quindi di competenza dell'Ufficio provinciale, il quale è tenuto ad effettuare le proprie determinazioni in ordine al piano formulato dal debitore, sulla base della relazione del professionista indipendente e di quanto verificato dal Commissario Giudiziale.

Nel dettaglio, qualora sia stata accertata la convenienza del trattamento assicurato ai crediti tributari rispetto a quello loro riservato in caso di liquidazione giudiziale, l'Agenzia delle Entrate è tenuta ad esprimersi positivamente in sede di adunanza dei creditori, essendo questo criterio di convenienza economica un vincolo alla discrezionalità nella valutazione della proposta in capo all'Erario.³³⁸

Fermo quanto poc'anzi precisato, all'Amministrazione Finanziaria è riconosciuta comunque la facoltà di disattendere le conclusioni prospettate dall'attestatore e dal Commissario, qualora le reputi «*manifestamente non attendibili, ovvero non sostenibili*,

³³⁶ A.A.V.V., *Fallimento e crisi d'impresa 2019*, cit., p. 734.

Nel dettaglio, nella precedente formulazione dell'art. 182 *ter* l. fall., antecedente all'introduzione della Legge n. 232/ 2016, ai sensi del comma terzo «*i tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale*»; mentre secondo quanto stabilito dal comma quarto «*i tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale*».

³³⁷ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

³³⁸ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 104

*anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa».*³³⁹ Tuttavia, in siffatta ipotesi, l'Ufficio dovrà fornire una motivazione puntuale riguardante i dati, le previsioni e le stime, contenute nel piano e nella relazione di attestazione, giudicate non attendibili.

Al fine di rendere uniforme l'iter di valutazione della proposta concordataria da parte delle Direzioni regionali e provinciali, con la circolare n. 34/E del 29 Dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha indicato una serie di elementi da considerare nel vaglio della proposta, tra i quali:

- il compimento da parte del debitore di eventuali attività distrattive o decettive antecedentemente all'apertura della procedura;
- i precedenti fiscali del contribuente;
- l'esecuzione di eventuali atti fraudolenti ad opera del debitore;
- la presenza della cd. finanza esterna;
- l'orizzonte temporale entro il quale l'impresa concordataria ritiene di soddisfare la pretesa erariale.³⁴⁰

Invece, per quanto concerne gli oneri di riscossione ex art. 17 D. Lgs. 13 Aprile 1999, n. 112, è chiamato ad esprimersi il competente Agente della riscossione.

Per effetto di tale disposizione, è evidentemente venuta meno la distinzione tra i tributi non ancora iscritti a ruolo o non ancora affidati al concessionario e quelli già iscritti o consegnati in gestione all'Agente della riscossione, che era stabilita nella legge fallimentare antecedente all'entrata in vigore della Legge n. 232/2016. Nel previgente assetto normativo, il concessionario aveva, infatti, diritto di voto anche per i tributi già iscritti a ruolo, ovvero per quelli che li erano stati assegnati; mentre allo stato attuale è unicamente titolare del diritto di voto per gli oneri di riscossione.

In merito al ruolo dell'Amministrazione Finanziaria ai fini della formazione della maggioranza ex art. 109 c.c.i.i. per l'omologazione del concordato preventivo di tipo liquidativo, si delineano due distinti scenari:

³³⁹ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

³⁴⁰ Per un approfondimento di tali temi, si rinvia a: Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

Inoltre, per un'analisi dei limiti al "diniego" di transazione in capo al Fisco, vedasi: FICARI, *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali*, in *Fall.*, 2022, V, pp. 597 e ss.

- il primo, nell'ipotesi in cui il "peso" delle Agenzie Fiscali non risulta determinante per l'approvazione del piano, e quindi, quest'ultimo può essere omologato indipendentemente dalla loro adesione o dal loro diniego alla proposta;
- il secondo, nel caso in cui il voto favorevole dei creditori pubblici è dirimente per l'omologa. Di conseguenza, se questi ultimi non aderiscono alla proposta di soddisfacimento formulata dal debitore, potrà trovare applicazione l'istituto del cd. *Cram Down* fiscale di cui all'art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i.³⁴¹

Per quanto concerne, invece, l'approvazione del concordato in continuità aziendale ex art. 109 co. 5 c.c.i.i., quest'ultimo è omologato «*se tutte le classi votano a favore. In ciascuna classe la proposta è approvata se è raggiunta la maggioranza dei crediti ammessi al voto oppure, in mancanza, se hanno votato favorevolmente i due terzi dei crediti dei creditori votanti, purché abbiano votato i creditori titolari di almeno la metà del totale dei crediti della medesima classe*». Diversamente, nell'ipotesi in cui una o più classi abbiano espresso il loro diniego all'omologazione della proposta, occorrerà fare ricorso alle disposizioni di cui all'art. 112 co. 2 c.c.i.i., se sussistono i requisiti ivi indicati, relative alla disciplina del cd. *cross class cram down* nel concordato con continuità aziendale.³⁴²

3.1.3.2 Le novità introdotte dal D.L. 125/2020: il cd. *Cram Down Fiscale*

Al fine di favorire il superamento dello stato di crisi o d'insolvenza in cui versano molte imprese, nell'ottica di tutelare la loro continuità aziendale ed i loro livelli occupazionali, sono state introdotte nell'ordinamento delle disposizioni di legge che consentono, al ricorrere di talune condizioni, la «*ristrutturazione "coattiva"*» dei debiti tributari e contributivi nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo.³⁴³

³⁴¹ V. *infra* par. 3.1.3.2.

³⁴² FUZIO, *op.cit.*

Nel corso della trattazione del paragrafo 3.1.3.2.1., è dedicato un approfondimento relativo al coordinamento tra le disposizioni di cui all'art. 112 co. 2 c.c.i.i. e la disciplina della transazione fiscale, con particolare riferimento al *Cram Down Fiscale* ex art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i.

³⁴³ D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli Adr e nel concordato, cit.*, p. 153.

Nel dettaglio, nel quadro dei provvedimenti di natura emergenziale entrati in vigore per limitare gli effetti economico – finanziari negativi dovuti alla diffusione dell’epidemia da Covid-19, con il D.L. n. 125/2020,³⁴⁴ era stata di fatto anticipata l’operatività del cd. *Cram Down Fiscale* di cui all’art. 48 co. 5 c.c.i.i., integrando il dettato normativo degli artt. 180 co. 4 l. fall.³⁴⁵ e 182 *bis* l. fall.,³⁴⁶ in forza dei quali il Tribunale era stato investito del potere di omologare il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti, anche in mancanza di voto, o di adesione, da parte dell’Amministrazione finanziaria o degli Enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie, quando la loro adesione sarebbe stata determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze necessarie al perfezionamento delle due procedure indicate e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista attestatore, la proposta di soddisfacimento offerta alle Agenzie Fiscali è conveniente rispetto all’alternativa liquidatoria.

Come sottolineato dal legislatore stesso nella relazione illustrativa al D. Lgs. n. 14/2019, tale istituto è stato introdotto «*al fine di superare ingiustificati resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi*»³⁴⁷ da parte dell’Erario.

Il *Cram Down* fiscale rappresenta sostanzialmente una soluzione normativa alla rigidità e alla lentezza spesso dimostratesi da parte del Fisco ad esprimere la sua adesione, ovvero diniego, alle proposte formulate dal debitore.

In alcuni casi, infatti, si è evidenziato che il voto contrario al piano concordatario è stato il risultato di una pratica volta a tutelare l’Ufficio competente sul piano della responsabilità erariale, anziché il frutto di un’attività istruttoria volta a valutare concretamente l’effettiva convenienza della proposta per le casse dello Stato, in considerazione del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione ex art. 97 Cost.³⁴⁸

³⁴⁴ Il Decreto Legge 7 Ottobre 2020, n. 125 è stato convertito in legge dalla Legge 27 Novembre 2020, n. 159.

³⁴⁵ L’art. 180 l. fall. regola la disciplina dell’omologazione del concordato preventivo.

³⁴⁶ L’art. 182 *bis* reca la disciplina degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

³⁴⁷ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.

³⁴⁸ D’ATTORRE, *op. ult. cit.*, p.154

In altri casi, sebbene il professionista abbia attestato la convenienza della proposta rispetto alla liquidazione giudiziale, il Fisco l'ha rifiutata, in quanto le percentuali di pagamento offerte sono state considerate esigue; oppure, le Agenzie Fiscali stesse non hanno provveduto *tout court* a manifestare il proprio assenso o diniego in sede di adunanza dei creditori, rimanendo silenti dinnanzi ad una proposta di transazione formulata dal contribuente.³⁴⁹

Secondo l'avviso di parte della dottrina, le «*ingiustificate resistenze*» summenzionate producono l'effetto di creare un possibile pregiudizio, non soltanto agli interessi erariali, ma anche a quelli di tutti quei soggetti che gravitano attorno all'impresa concordataria, quali fornitori, dipendenti, istituti di credito ecc..³⁵⁰

In ultimo, con il riconoscimento in capo al Tribunale del potere di omologare il piano, previa attestazione della convenienza della proposta, è stato evidenziato che la *ratio* dell'istituto sia anche quella di garantire ai contribuenti ammessi al concordato preventivo una tutela di natura giurisdizionale innanzi ai provvedimenti di diniego alla transazione fiscale, emessi dai creditori pubblici, qualora il loro voto contrario risulti contrario ai precetti di cui all'art. 88 c.c.i.i.³⁵¹

Innanzitutto, occorre premettere che affinché si possa essere applicare l'istituto in esame è necessario che sussistano congiuntamente tre requisiti, quali:³⁵²

1. la «*mancaza di adesione*» da parte delle Agenzie Fiscali e degli Enti di previdenza;
2. la decisività del loro voto;
3. la convenienza della proposta di trattamento dei debiti tributari e contributivi avanzata rispetto alla liquidazione giudiziale.³⁵³

Tuttavia, sin dall'introduzione nell'ordinamento, è necessario sottolineare che sono sorti numerosi dubbi circa la sua applicabilità relativamente a:

³⁴⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 104

³⁵⁰ D'ATTORRE, *ibidem*.

³⁵¹ STASI, *La transazione fiscale obbligatoria e il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e fallimentare e giudice tributario*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2021, XI, pp. 1397- 1398.

³⁵² Sia nella vigenza della Legge Fallimentare, sia nella previgente formulazione dell'art. 48 co. 5 c.c.i.i., che nell'attuale configurazione dell'istituto di cui all'art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i., i requisiti per l'accesso all'istituto sono rimasti invariati.

³⁵³ SICIGNANO, *op. cit.*

- l'interpretazione della locuzione «*in mancanza di voto*» contenuta nell'originaria formulazione dell'art. 180, co. 4, l. fall., introdotta dal D.L. n. 125/2020;
- la modalità attraverso la quale computare la decisività del voto erariale ai fini del calcolo delle maggioranze ex art. 109 co. 1 c.c.i.i.

In particolare, sin dalla sua entrata in vigore la dottrina si è chiesta quale fosse il corretto significato da attribuire all'espressione summenzionata, ovvero se la disposizione in esame fosse applicabile solo nell'ipotesi di diniego tacito, o anche nel caso di manifestazione di voto contrario da parte dell'Amministrazione Finanziaria.³⁵⁴

In particolare, la prima questione era sorta in considerazione del fatto che nell'originario dettato normativo dell'art. 180, co. 4, l. fall. era riportata l'espressione «*in mancanza di voto*», relativamente al *Cram Down* nel concordato preventivo, mentre nell'art. 182 *bis* l. fall., relativamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti, vi era il riferimento al caso di «*mancata adesione*». Nel dettaglio, parte della dottrina, seppur minoritaria, aveva sostenuto che alla seconda locuzione si potesse attribuire un significato più ampio rispetto alla prima, in quanto in quest'ultima vi si potevano includere unicamente le ipotesi di astensione o silenzio dell'Erario. Di conseguenza, il Tribunale avrebbe potuto omologare la procedura soltanto in caso diniego tacito.³⁵⁵

Nonostante ciò, la dottrina maggioritaria aveva evidenziato che la *ratio* dell'istituto, tanto nel concordato preventivo che negli accordi di ristrutturazione, fosse la medesima e che pertanto, sarebbe stata del tutto ingiustificata una disparità di trattamento, in virtù della stessa fonte normativa di provenienza, ovvero sia l'art. 48 co. 5 c.c.i.i.; essendo le due disposizioni sopracitate un'anticipazione di fatto dell'operatività del codice della crisi d'impresa e dell'impresa.³⁵⁶

³⁵⁴ GAMBÌ, *Alcune note sul nuovo cram down nella transazione fiscale e contributiva*, in *IlCaso.it*, 13/01/2021.

³⁵⁵ V. *ex pluribus*: MONTELEONE, PACCHI, *Il nuovo "cram down" del tribunale nella transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 9/02/2021.

Del medesimo avviso i giudici di merito del Trib. Bari, sez. IV, 18 Gennaio 2021, in Banca dati *DeJure*.

³⁵⁶ V. *ex multis*: GAMBÌ, *op. ult. cit.*; D'ATTORRE, *op. ult. cit.*, p. 163; SICIGNANO, *op. cit.*

In Giurisprudenza, è stata condivisa la tesi sostenuta dalla dottrina maggioritaria, v. *ex pluribus*: Trib. Pescara, sez. fall., 27 Maggio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*, il quale ha sostenuto che: «*la tesi estensiva sia nettamente preferibile, [...], dal momento che nella mancanza di voto o nella mancata adesione rientrano non solo il silenzio ma anche il diniego espresso. Ed infatti nel sistema attuale del concordato preventivo l'astensione, il silenzio o il mancato voto del creditore sono sempre parificati, nel calcolo delle maggioranze, al voto contrario*».

Sulla base delle considerazioni esposte, analogamente agli accordi di ristrutturazione dei debiti, nella previgenza della legge fallimentare, e tutt'ora, il Tribunale poteva, e può, procedere, all'omologazione "forzosa" del piano concordatario sia nell'ipotesi di silenzio sia nel caso di espresso voto contrario da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In considerazione della questione interpretativa sollevatasi in dottrina e giurisprudenza circa l'interpretazione da attribuire all'espressione summenzionata, è intervenuto il legislatore, che, con il D.L. n. 118/2021,³⁵⁷ ha provveduto a sostituire nel dato normativo dell'art. 180, co. 4, l. fall. la locuzione «*in mancanza di voto*» con «*in mancanza di adesione*». Tale modifica si ritiene sia stata operata per superare i dubbi soprariportati e per equiparare sul piano del dato letterale le previsioni di cui agli artt. 180, co. 4, l. fall. e 182 *bis* l. fall.³⁵⁸

Quanto, invece, al tema della decisività³⁵⁹ del voto erariale ai fini del calcolo delle maggioranze per l'omologazione della procedura, si sono delineate due distinte correnti di pensiero sia in dottrina sia in Giurisprudenza.

Secondo la prima, il voto espresso dalle Agenzie Fiscali deve essere "neutralizzato", ovvero deve essere escluso dal calcolo dei creditori votanti e, di conseguenza, dal computo dei voti contrari. Pertanto, la procedura sarà omologata allorché siano ad ogni modo raggiunte le maggioranze stabilite dall'art. 109 c.c.i.i., senza considerare il dissenso manifestato dall'amministrazione Finanziaria.³⁶⁰

Dello stesso avviso anche il Trib. La Spezia, 14 Gennaio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*, con riferimento ad un accordo di composizione da crisi da sovraindebitamento.

³⁵⁷ Il Decreto Legge 24 Agosto 2021, n. 118 è stato convertito in legge dalla Legge 21 Ottobre 2021, n. 147.

³⁵⁸ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 136.

In merito, la Giurisprudenza (Trib. Santa Maria Capua Vetere, 11 Gennaio 2022, in Banca dati *One LEGALE Wolters*) ha evidenziato che «*Il nuovo intervento mette in luce una sostanziale continuità tra il testo dell'art. 180, comma 4, prima e dopo le modifiche introdotte dal D.L. n. 118 del 2021, chiarendo che la "mancanza di voto" da parte degli enti pubblici risulta comprensiva sia dell'ipotesi di silenzio da parte degli stessi sia dell'ipotesi di espresso voto contrario. [...] L'art. 20, comma 1, lett. a), del D.L. n. 118/2021, conv. con modificazioni dalla L. n. 147/2021, che, modificando l'art. 180, comma 4, l. fall. [...] è norma di interpretazione autentica avente efficacia ex tunc*».

³⁵⁹ Il voto dell'Erario è da considerarsi decisivo allorché risulti cruciale per il raggiungimento delle maggioranze richieste dalla legge per l'omologazione del concordato (ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 138).

³⁶⁰ V. *ex pluribus*: D'ATTORRE, *op. ult. cit.*, pp. 163 - 167.

Per quanto concerne la Giurisprudenza, vedasi: Trib. Pescara, sez. fall., 27 Maggio 2021, *cit.*; Trib. Genova, 18 Maggio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

Diversamente, secondo l'altro filone dottrinale è necessario procedere ad una "riqualificazione" del dissenso espresso o tacito dei creditori pubblici: in altri termini, il loro voto deve essere considerato nel calcolo dei quorum ed essere incluso tra quelli favorevoli, quindi, operando una conversione da un giudizio di diniego ad uno di assenso alla proposta concordataria. Con la precisazione che nell'ipotesi, siano formate delle classi composte unicamente da crediti tributari e contributivi, tali dovranno essere computate come aderenti.³⁶¹

In ultimo, oltre ad aver operato una ricollocazione della disciplina del *Cram Down* fiscale, introducendo un nuovo comma secondo *bis* sia all'art. 63 c.c.i.i. (con riferimento agli accordi di ristrutturazione dei debiti) sia all'art. 88 c.c.i.i., l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 83/2022 ha introdotto un ulteriore criterio, in aggiunta a quello della convenienza rispetto alla alternativa liquidatoria,³⁶² ovvero sia quello del trattamento «*non deteriore*»,³⁶³ in relazione al quale il Tribunale è tenuto a valutare la proposta avanzata dal debitore.

Tale previsione normativa deve essere letta ed interpretata di concerto con quanto previsto al comma secondo dell'art. 88 c.c.i.i., relativamente all'attestazione resa dal professionista, la quale a sua volta deve avere ad oggetto «*la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e, nel concordato in continuità aziendale, la sussistenza di un trattamento non deteriore*».

Alla luce delle disposizioni summenzionate, la dottrina si è da subito interrogata se la sussistenza del trattamento «*non deteriore*» debba essere verificata esclusivamente con riferimento al concordato in continuità aziendale, o anche per il concordato liquidatorio, e se, per la prima tipologia di concordato citato sia necessario valutare anche il criterio della convenienza.³⁶⁴

³⁶¹ V. *ex pluribus*: SANTANGELI, *Note sul nuovo ruolo del tribunale come giurisdizione di merito nel trattamento dei crediti tributari e contributivi nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza ed in più recenti disposizioni legislative*, in *IlCaso.it*, 18/03/2021.

Hanno condiviso la tesi della "riqualificazione" del voto erariale: Trib. Santa Maria Capua Vetere, 11 Gennaio 2022, *cit.*; Trib. La Spezia, 14 Gennaio 2021, *cit.*

³⁶² Per una comprensione del concetto di convenienza rispetto alla liquidazione giudiziale, v. *supra* par. 3.1.1.4.

³⁶³ Per la definizione del concetto di trattamento «*non deteriore*» v. *supra* par. 3.1.1.4.

³⁶⁴ FUZIO, *op.cit.*

Pertanto, in considerazione delle modifiche apportate al dettato normativo dell'art. 88 c.c.i.i., le quali sono state effettuate «*per circoscriverne la portata in ragione della nuova disciplina del concordato in continuità*»,³⁶⁵ si ritiene che nel concordatario liquidatorio³⁶⁶ il professionista dovrà verificare solamente la convenienza del trattamento riservato ai crediti erariali rispetto alla alternativa liquidatoria, in modo tale che il Tribunale potrà omologare “forzosamente” il piano qualora la proposta formulata risulti conveniente rispetto alla liquidazione giudiziale. Diversamente, nel concordato in continuità aziendale, l’attestazione dovrà unicamente avere ad oggetto l’accertamento del trattamento «*non deteriore*» e, non anche la convenienza, cosicché sarà possibile ricorrere al *Cram Down* fiscale, indipendentemente dalla eventuale minore soddisfazione prevista nella proposta.³⁶⁷

3.1.3.2.1. Il *Cram Down* Fiscale nel concordato in continuità aziendale

Il secondo intervento di carattere innovativo recato dal D. Lgs. 83/2022 è individuabile all’art. 88 co. 1 c.c.i.i., ove è stato modificato l’*incipit* della norma.

Nel dettaglio, è stata introdotta una «*clausola di salvaguardia*»³⁶⁸ a favore del concordato in continuità aziendale così precisata: «*Fermo restando quanto previsto, per il concordato in continuità aziendale, dall'articolo 112, comma 2*».

³⁶⁵ V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante modifiche al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023

http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0374_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none

³⁶⁶ A supporto di tale interpretazione, intervengono le disposizioni normative relative al concordato liquidatorio di cui all’art. 84 co. 4 c.c.i.i., ove è stabilito che la proposta debba prevedere «*un apporto di risorse esterne che incrementi di almeno il 10 per cento l'attivo disponibile al momento della presentazione della domanda*». Sulla base di tale previsione, si richiede che venga assicurato un «*quid pluris, ovvero sia che (sempre in termini soddisfattivi) comporti una differenza rispetto all’alternativa della liquidazione giudiziale*» (ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 143).

³⁶⁷ V. *ex multis*: FUZIO, *op. cit.*; ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 136.

³⁶⁸ FUZIO, *op. cit.*

L'*incipit* dell'art. 88 c.c.i.i. opera un rinvio all'art. 112 c.c.i.i.,³⁶⁹ il quale reca la disciplina per l'omologazione della procedura concordataria sia che preveda la continuazione dell'attività sia che disponga la liquidazione del patrimonio.

In particolare, al comma seconda dell'art. 112 c.c.i.i. è disciplinata una nuova fattispecie di omologazione "coattiva" del concordato in continuità aziendale, nota come ristrutturazione trasversale dei debiti o "*cross class cram down*", introdotta in recepimento dell'art. 11 par. 1 lett. a) e b) della Direttiva UE n. 2019/1023.³⁷⁰

Secondo tale ipotesi di *Cram Down*, è riconosciuto il potere in capo al Tribunale di omologare il piano concordatario, su richiesta del debitore o con il consenso del debitore nel caso di proposte concorrenti, in presenza di una o più classi dissenzienti, allorquando ricorrano congiuntamente i presupposti di cui all'art. 112 co. 2 lett. a), b), c) e d) e si sia espressa favorevolmente la maggioranza delle altre singole classi.³⁷¹

La disposizione in esame si pone chiaramente in deroga a quanto stabilito all'art. 112 co. 1 lett. f), ove è previsto che nel caso di concordato in continuità aziendale, affinché venga omologato il piano da parte del Tribunale, è necessario che tutte le classi abbiano votato favorevolmente alla proposta formulata dal debitore.³⁷²

³⁶⁹ L'art. 112 c.c.i.i. è stato interamente riscritto per effetto dell'entrata in vigore del D.lgs. 83/2022. In precedenza, disciplinava una particolare fattispecie di *Cram Down*, seconda la quale al Tribunale era riconosciuto il potere di omologare il concordato, nonostante la contestazione da parte dei creditori dissenzienti che rappresentano il venti per cento dei crediti ammessi al voto, qualora ritenesse che il loro credito potesse essere soddisfatto in misura non inferiore rispetto all'alternativa liquidatoria.

³⁷⁰ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 145.

³⁷¹ Art. 112 co. 2 c.c.i.i.: «*Nel concordato in continuità aziendale, se una o più classi sono dissenzienti, il tribunale, su richiesta del debitore o con il consenso del debitore in caso di proposte concorrenti, omologa altresì se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:*

a) il valore di liquidazione è distribuito nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione;

b) il valore eccedente quello di liquidazione è distribuito in modo tale che i crediti inclusi nelle classi dissenzienti ricevano complessivamente un trattamento almeno pari a quello delle classi dello stesso grado e più favorevole rispetto a quello delle classi di grado inferiore, fermo restando quanto previsto dall'articolo 84, comma 7;

c) nessun creditore riceve più dell'importo del proprio credito;

d) la proposta è approvata dalla maggioranza delle classi, purché almeno una sia formata da creditori titolari di diritti di prelazione, oppure, in mancanza, la proposta è approvata da almeno una classe di creditori che sarebbero almeno parzialmente soddisfatti rispettando la graduazione delle cause legittime di prelazione anche sul valore eccedente quello di liquidazione».

³⁷² FUZIO, *op. cit.*

Pertanto, in considerazione della locuzione in apertura dell'art. 88 c.c.i.i., è opportuno riflettere se la disciplina del *Cram Down* fiscale debba trovare applicazione unicamente per il concordato di tipo liquidatorio, e non per quello in continuità, dal momento che per quest'ultimo opera già il cd. "*cross class cram down*"; ovvero se in virtù del richiamo all'art. 112 co. 2 c.c.i.i., le regole di cui all'art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i. siano da coordinare, quindi da aggiungere, anziché da sostituire, con le previsioni introdotte in attuazione della Direttiva *Insolvency*. La seconda chiave di lettura proposta risulta essere la più condivisibile.

Tuttavia, si potrebbe essere indotti a pensare, dato il riferimento dell'art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i. alla decisività del voto erariale per il raggiungimento delle maggioranze *ex art.* 109 co. 1 c.c.i.i., e non al comma quinto, riguardante la formazione delle maggioranze nel concordato in continuità, che per quest'ultima tipologia di concordato sia applicabile solo la cd. ristrutturazione trasversale; potendo, di fatto, essere omologabile la proposta anche in presenza di un'eventuale classe dissenziente composta esclusivamente da crediti tributari. Nonostante ciò, tale interpretazione non è considerarsi corretta, in quanto se il dissenso espresso dall'Amministrazione Finanziaria risultasse decisivo per l'approvazione della procedura, il Tribunale non potrebbe procedere ad omologarla "forzosamente", qualora si ritenga che non operino le disposizioni dell'art. 88, comma 2- *bis* c.c.i.i. per il concordato in continuità.³⁷³

Orbene, per ragioni di ordine sistematico, sarebbe del tutto ingiustificata una disparità di trattamento tra la disciplina del concordato in continuità aziendale e quello liquidatorio, data la *ratio* sottesa al *Cram Down* fiscale.³⁷⁴

L'eventuale esclusione dell'istituto dal concordato in continuità causerebbe una perdita di rilevanza per questa tipologia di concordato, stante il *favor* del legislatore per le soluzioni concordatarie che prevedano la conservazione dei livelli occupazionali e produttivi delle imprese in stato di crisi o d'insolvenza, piuttosto che per quelle liquidatorie.³⁷⁵

³⁷³ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 147.

³⁷⁴ V. *supra* par. 3.1.3.2. pp. 108 – 110.

³⁷⁵ FUZIO, *op. cit.*

Viepiù, a deporre a favore della seconda interpretazione formulata, sono altresì i riferimenti testuali che l'art. 88 c.c.i.i. al co. 2 e al co. 2-bis fa al «*trattamento non deteriore*» che deve essere assicurato ai crediti erariali nel concordato in continuità, relativamente all'oggetto dell'attestazione del professionista indipendente e alla valutazione di non deteriorità del trattamento cui è incaricato il Tribunale per omologare la procedura in caso di mancanza di adesione da parte delle Agenzie fiscali.³⁷⁶

Inoltre, si può anche osservare che, se il legislatore avesse inteso precludere l'operatività dell'istituto a tale forma di concordato, avrebbe inserito un'apposita disposizione, ovvero non avrebbe modificato l'incipit dell'art. 88 c.c.i.i., effettuando un rinvio alle regole di cui all'art. 112 co. 2 c.c.i.i.³⁷⁷

Alla luce di quanto sin qui detto, il debitore che intende avanzare una proposta di soddisfacimento dei debiti tributari e contributivi con il piano di concordato³⁷⁸ in continuità aziendale dovrà osservare, in primo luogo, le disposizioni di cui al comma primo dell'art. 88 c.c.i.i.

In secondo luogo, in sede di omologazione, qualora vi siano una o più classi dissenzienti, dovrà soggiacere alle previsioni dettate per il *cross class cram down* integrate dalle regole ex art. 88 co. 2 - *bis*. In merito, si delineano due diversi scenari, che possono essere così riassunti:

- qualora, il voto contrario da parte dal Fisco e di altre eventuali classi di creditori non è determinante, ovvero si viene raggiunta la maggioranza grazie al voto favorevole delle altre classi, il tribunale provvederà a omologare la procedura, una volta verificata la sussistenza delle condizioni indicate dall'art. 112 co. 2 c.c.i.i, senza applicare il Cram Down fiscale;
- diversamente, nell'ipotesi in cui l'adesione alla proposta concordataria da parte dell'Erario risulti decisiva per il raggiungimento della maggioranza delle classi aderenti, il Tribunale è tenuto a far ricorso all'istituto del *cram down* fiscale ex

³⁷⁶FICHERA, *Il giudizio di omologazione nei concordati liquidatori e in continuità aziendale*, in *dirittodellacrisi.it*, 01/11/2022.

³⁷⁷ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 147.

³⁷⁸ Nell'ipotesi di concordato liquidatorio, il contribuente dovrà soggiacere unicamente alle regole generali dell'art. 88 c.c.i.i.

art. 88 co. 2- *bis* c.c.i.i. e alle disposizioni di cui all'art. 112 co. 2 c.c.i.i., qualora ne ricorrano i presupposti.³⁷⁹

3.1.3.3 Impugnabilità del diniego erariale alla transazione fiscale

Con l'attribuzione in capo al Tribunale del potere di omologare il piano di concordato «*anche in mancanza di adesione*» del Fisco, salvo attestazione della convenienza della proposta rispetto alla liquidazione giudiziale, è stata riconosciuta a favore del debitore una concreta forma di tutela giurisdizionale innanzi i provvedimenti di diniego alla transazione rilasciati dai creditori pubblici, qualora risultino in contrasto con i precetti di cui all'art. 88 c.c.i.i.³⁸⁰

Anteriormente all'entrata in vigore dell'istituto del *Cram Down* fiscale, il tema del riparto di giurisdizione per individuare il giudice competente ad esaminare la legittimità del voto contrario manifestato dalle Agenzie fiscali alla proposta di transazione era stato variamente dibattuto in dottrina e in giurisprudenza.³⁸¹

Seconda parte della dottrina, le Commissioni tributarie territorialmente competenti sarebbero state investite del compito di dirimere le contestazioni in ordine alla mancata adesione dell'Amministrazione Finanziaria, partendo dall'assunto che il diniego espresso in sede di adunanza dei creditori costituirebbe un atto equiparabile al rigetto ovvero alla revoca delle agevolazioni tributarie, ex art. 19, co. 1, lett. h), D. Lgs. n. 546/1992.³⁸²

Parte della giurisprudenza, invece, riteneva che la questione in esame dovesse essere devoluta al giudice amministrativo, essendo il diniego alla proposta, un atto di natura

³⁷⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 147.

In dottrina, v. *ex multis*: FUZIO, *op. cit.*; FICHERA, *op. cit.*, i quali hanno condiviso la chiave di lettera proposta dell'incipit dell'art. 88 c.c.i.i.

³⁸⁰ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 120.

³⁸¹ STASI, *Le S.U. assegnano al giudice fallimentare lo scrutinio sull'impugnazione del diniego alla transazione fiscale e contributiva da parte degli Enti pubblici*, in *Ilfallimentarista.it*, 20/07/2021.

³⁸² V. *ex multis*: GAMBI, *Considerazioni attorno alla transazione fiscale*, *cit.*; ARTUSO, BOGONI, *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, *cit.*, pp. 435 - 436.

Per quanto concerne la Giurisprudenza, vedasi: Comm. trib. prov. Lombardia Milano, sez. XVII, 10 Dicembre 2019, n. 5429, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Comm. trib. prov. Lombardia Milano, sez. XXV, Sentenza, 14/02/2014, n. 1541, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Cons. Stato, sez. IV, 28 settembre 2016, n. 4021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

“discrezionale”, che non concerne né l’*an* né il *quantum* della pretesa erariale; pertanto, il contribuente sarebbe stato titolare di un interesse legittimo meritevole di tutela.³⁸³

Diversamente, altra parte della giurisprudenza, considerando la transazione fiscale, quale *sub*-procedimento del concordato, aveva sostenuto che il foro concorsuale fosse il foro deputato a valutare la legittimità del diniego erariale alla proposta.³⁸⁴

In ultimo, in dottrina, vi era chi sosteneva si dovesse ricondurre la giurisdizione in capo al giudice tributario, qualora il diniego erariale fosse dovuto a motivi riguardanti l’ *an* e il *quantum* dei singoli tributi, nonché le modalità di pagamento dell’obbligazione tributaria; ovvero nell’ipotesi in cui il rigetto del Fisco fosse giustificato da ragioni attinenti alla non praticabilità o alla non convenienza del piano, il contribuente non avrebbe potuto in alcun modo impugnare il voto contrario alla proposta, «*non potendosi predicare in capo al debitore l'esistenza di un interesse legittimo necessario per l'accesso alla giurisdizione nei confronti degli atti discrezionali, essendo egli titolare di un mero interesse di fatto afferente il merito dell'attività amministrativa*». ³⁸⁵

A dirimere il contrasto interpretativo, sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 8504 del 25 Marzo 2021, le quali hanno stabilito che il giudice competente a pronunciarsi in ordine all’impugnazione del diniego erariale alla transazione è il giudice ordinario, stante «*la prevalenza del profilo della concorsualità dell'istituto, [...] piuttosto che a quello del rapporto tributario*». ³⁸⁶

Al fine giungere a siffatta conclusione, le Sezione Unite hanno ripercorso l’evoluzione normativa della transazione fiscale, anche alla luce dell’evoluzione nella concezione delle procedure concorsuali. In particolare, hanno sottolineato come il carattere obbligatorio della proposta abbia fatto emergere ancor di più il profilo concorsuale dell’istituto, «*ancorché ne siano evidenti i riflessi di diritto tributario*».

Per di più, hanno rilevato che la *ratio* dell’istituto non debba essere ricercata nell’interesse fiscale, ma nell’interesse concorsuale, il quale è «*la "ragione fondativa"*

³⁸³ T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. I, 27 luglio 2012, n. 424.

<http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20120917sD/2012091713.pdf?new=1>

³⁸⁴ Trib. Milano, sez. II, 13 Dicembre 2007, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Trib. Roma, 20 Aprile 2010, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

Del medesimo avviso anche l’Agenzia delle Entrate nell’ambito della circolare n. 19/E del 2015.

³⁸⁵ STASI, *op. ult. cit.*

³⁸⁶ Cass. civ., S.S.U.U., 25 Marzo 2021, n. 8504, *cit.*

*delle procedure concordatarie ed assimilabili, sempre più mirate alla conservazione del "bene impresa"».*³⁸⁷

La Corte di Cassazione³⁸⁸ ha inoltre evidenziato che la discrezionalità riconosciuta alle Agenzie fiscali nel concludere accordi transattivi nell'ambito delle procedure di regolazione della crisi d'impresa e dell'insolvenza, deve essere necessariamente bilanciata, assegnando lo scrutinio sull'impugnazione del rigetto alla transazione al foro concorsuale.

Riconoscendo che non vi sia soluzione di continuità tra la disciplina contenuta nella legge fallimentare e quella introdotta dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, la Suprema Corte ha constatato che con l'introduzione del D.L. n. 125/2020 è stato attribuito al Tribunale un ruolo di primo piano nell'omologazione del concordato nell'ipotesi di mancata adesione dei creditori pubblici; in questo modo è stato collocato *«ancor più chiaramente l'istituto de quo all'interno delle procedure concorsuali ed alle loro, peculiari, finalità, piuttosto che nell'ambito delle procedure di attuazione dei tributi»*.³⁸⁹

Infine, a conclusione del percorso argomentativo, è stato sottolineato dai giudici della Corte che *«non può infatti ritenersi sufficiente a fare rientrare nella sfera di applicazione del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (limite esterno della giurisdizione tributaria speciale) la mera natura giuridica delle obbligazioni oggetto della transazione fiscale, ma, come detto, è necessario valorizzare la prevalente/assorbente finalità concorsuale dell'accordo transattivo e quindi del suo mancato raggiungimento a causa del dissenso opposto dall'Ente impositore, mentre la sussumibilità di tale rifiuto in una delle fattispecie indicate nel D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (limite interno della giurisdizione tributaria speciale) non risulta rilevante ai fini della questione di giurisdizione in esame»*.³⁹⁰

Ad ogni modo, al fine di definire il confine puntuale tra la giurisdizione del foro concorsuale e quello tributario, occorre considerare quanto stabilito all'art. 90 del D.P.R. n. 602/1973, per effetto del quale i crediti tributari e contributivi vengono inseriti

³⁸⁷ Cass. civ., S.S.U.U., 25 Marzo 2021, n. 8504, *cit.*

³⁸⁸ *Ibidem.*

³⁸⁹ *Ibidem.*

³⁹⁰ *Ibidem.*

nell'elenco dei crediti della procedura, senza tuttavia inficiare il giudizio di cognizione delle commissioni tributarie relativamente all'*an* e al *quantum* della pretesa erariale.³⁹¹ In sede di omologazione del concordato, infatti, il giudice ordinario non è tenuto ad effettuare alcuna valutazione in merito alla sussistenza degli eventuali crediti oggetto di contestazione, e neppure alcuna delibazione in ordine agli accantonamenti delle somme di cui all'art. 112, co. 6, c.c.i.i., essendo obbligatori per i crediti tributari.³⁹² Il Tribunale è, infatti, unicamente titolato ad esaminare l'idoneità della documentazione richiesta della legge a supporto della certificazione attestante l'ammontare complessivo dei crediti erariali,³⁹³ oltre che a verificare la loro eventuale estinzione per avvenuta prescrizione.³⁹⁴

3.1.4 Gli effetti della transazione fiscale

Anteriormente all'entrata in vigore della art. 1, co. 81, della L. n. 232/2016, una volta intervenuta l'omologazione del piano concordatario in cui era stata inserita una proposta di soddisfacimento parziale o dilazionata dei debiti tributari e contributivi discendevano due effetti "tipici" dell'istituto, quali: il consolidamento del debito tributario e la cessazione della materia del contendere.³⁹⁵

Tuttavia, con la Legge di bilancio 2017 è stato interamente revisionato il dettato normativo dell'art. 182 *ter* l. fall., ove è stato eliminato il riferimento «*al fine di consentire consolidamento del debito fiscale*» di cui al comma secondo ed è stato eliso il comma quinto in cui era previsto che «*la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al primo comma*».³⁹⁶

³⁹¹ GAMBÌ, *Le Sezioni Unite si esprimono sul diniego erariale alla transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 04/04/2021

³⁹² Cass. civ., sez. I, ord., 13 Giugno 2018, n. 15414, *cit.*

³⁹³ MAURO, *Transazione fiscale e "cram down" del giudice fallimentare*, in *dirittodellacrisi.it*, 29/09/2022

³⁹⁴ Cass. civ., S.S.U.U., 24 Dicembre 2019, n. 34447, in *Giur. comm.*, 2021, I, pp. 106- 110.

Per la dottrina si rinvia a: CIPOLLA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. comm.*, 2021, I; pp. 110 ss.

³⁹⁵ Cass. civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, *cit.*

³⁹⁶ PAPARELLA, *op. cit.*, p. 334.

3.1.4.1 Il consolidamento del debito tributario

Prima dell'introduzione della L. n. 232/2016, il consolidamento della pretesa erariale si produceva con il rilascio da parte dell'Ufficio competente della certificazione attestante l'entità del debito complessivo, la quale era strumentale a fornire un «*quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti ed è certamente utile a fronteggiare l'incognita fiscale che normalmente grava sui concordati*». ³⁹⁷

A tale effetto peculiare discendente dall'omologa della procedura, si ricollegava la questione in merito al riconoscimento o meno in capo all'Amministrazione del potere di compiere ulteriore attività di accertamento con riferimento ai tributi oggetto di falcidia o dilazione nella transazione.

Come già sostenuto nella circolare n. 40/E del 2008, nell'ambito della circolare 16/E del 2018, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che «*la disciplina normativa non dispone la preclusione di ulteriore attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in caso di transazione fiscale. Ciò comporta che è sempre possibile per l'amministrazione finanziaria, ove ne ricorrano le condizioni, l'esercizio dei poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario, superiore rispetto a quello attestato nella certificazione rilasciata al debitore o altrimenti individuato al termine della procedura di transazione fiscale, che l'Amministrazione potrà fa valere nei confronti dello stesso contribuente che ha ottenuto l'omologazione del concordato nonché degli obbligati in via di regresso*». ³⁹⁸

Precedentemente all'eliminazione di tale effetto, la dottrina aveva reso opinioni contrastanti in merito. Infatti:

- da un lato, vi erano coloro che sostenevano che le Agenzie fiscali non potessero intraprendere alcuna attività di accertamento, una volta decorso il termine di trenta giorni entro il quale erano, e sono, tenute a quantificare l'ammontare complessivo dei debiti tributari; ³⁹⁹

³⁹⁷ Cass. civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, *cit.*

³⁹⁸ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

³⁹⁹ V. *ex multis*: TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1084; GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1122.

- dall'altro lato, vi erano coloro che ritenevano che fosse unicamente preclusa l'attività di liquidazione dei tributi, e non anche di accertamento. Secondo questa parte della dottrina, sarebbe stato del tutto irragionevole limitare i poteri di accertamento al termine di trenta giorni. Pertanto, sulla base di tali considerazioni, il Fisco sarebbe stato, ed è titolato, a compiere controlli sostanziali ed a rilasciare i relativi avvisi di accertamento secondo i termini stabiliti dalle disposizioni tributarie.⁴⁰⁰

Alla luce dell'elisione della locuzione «*al fine di consentire consolidamento del debito fiscale*», si ritiene che non vi sia alcuna limitazione dei poteri accertativi a carico all'Amministrazione Finanziaria, relativamente ai crediti tributari sorti prima della domanda di apertura del concordato.⁴⁰¹

Infine, occorre sottolineare che il rilascio della certificazione non determina alcuna «*crystallizzazione del debito tributario*»,⁴⁰² nonostante l'eventuale voto favorevole espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di adunanza dei creditori, il quale risulta esclusivamente strumentale a definire il "peso" dei creditori pubblici per la formazione delle maggioranze ex art. 109 co. 1 c.c.i.i.⁴⁰³

3.1.4.2 La cessazione della materia del contendere

Il secondo intervento introdotto dall'art. 1, co. 81, della Legge n. 232/2016 è stato l'eliminazione del comma quinto dell'art. 182 ter l. fall., ove era stabilito che una volta omologato il concordato in cui era stata allegata una proposta di transazione fiscale, si determinava come effetto «*la cessazione della materia del contendere nelle liti*» riguardanti i tributi transigibili, instaurate innanzi le commissioni tributarie.

Del medesimo avviso, anche Cass. civ., sez. I, 22 Settembre 2016, n. 18561, *cit.*, la quale aveva affermato che: «*nel caso di omologa del concordato con transazione fiscale approvata, da un lato, il debitore ottiene la cristallizzazione del debito tributario (dovendosi ritenere che l'Amministrazione non possa più emettere atti impositivi nei confronti del contribuente in relazione ad obbligazioni tributarie precedenti al deposito della proposta di concordato)*».

⁴⁰⁰ V. *ex pluribus*: RANDAZZO, *op. cit.*, pp. 825 ss.

⁴⁰¹ V. *ex multis*: PAPARELLA, *op. cit.*, p. 335.; ARTUSO, BOGONI, *op.cit.*, p. 446.

⁴⁰² V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴⁰³ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 120.

Accertata l'avvenuto perfezionamento della procedura concordataria, il giudice tributario competente era tenuto a dichiarare l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 46⁴⁰⁴ del Decreto Legislativo 31 Dicembre 1992, n. 546.⁴⁰⁵

Tuttavia, in caso di intervenuta risoluzione ovvero annullamento del concordato, sarebbe venuta meno l'efficacia dell'accordo transattivo, con conseguente «*reviviscenza delle originarie obbligazioni tributarie nella misura originariamente indicata negli atti impositivi impugnati dal contribuente o comunque oggetto di contestazione già eccepita in ambito di verifica, formale e/o sostanziale*».⁴⁰⁶

La previsione di cui all'art. 182 *ter*, co. 5, l. fall. costituiva una deroga alle regole generali prescritte dall'art. 176 l. fall. relativamente a creditori contestati, ove era stabilito che, la loro ammissione alla procedura in via provvisoria ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, non avrebbe pregiudicato la continuazione dei contenziosi pendenti in merito alla loro sussistenza.⁴⁰⁷

Pertanto, per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2017, non avendo più luogo la cessazione delle liti tributarie pendenti all'esito dell'omologa, trovano ora applicazione le disposizioni di cui all'art. 108 c.c.i.i.;⁴⁰⁸ con ciò derivandone che i contenziosi tributari seguiranno il proprio corso sino alla pronuncia della sentenza che decreta la conclusione del processo.⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ Art. 46 D. Lgs. n. 546/1992: «*Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere. La cessazione della materia del contendere è dichiarata, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale è reclamabile a norma dell'art. 28*».

⁴⁰⁵ Per un approfondimento del tema, si rinvia a: BELLÌ CONTARINI, *La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti*, in *Corr. trib.*, 2016, pp. 1786 - 1788.

⁴⁰⁶ GAMBÌ, *La transazione fiscale in presenza di contenziosi tributari pendenti*, in *dirittodellacrisi.it*, 13/12/2022.

Secondo GAMBÌ, *Considerazioni attorno alla transazione fiscale*, *cit.*, con riferimento alla disciplina vigente, nel caso in cui nella proposta di transazione fiscale il contribuente sia giunto a definire di concerto con le Agenzie fiscali anche la sorte dei contenziosi tributari pendenti, qualora intervenisse la risoluzione del concordato ai sensi dell'art. 119 c.c.i.i., si determinerebbe anche in tale ipotesi la «*reviviscenza*» delle liti.

⁴⁰⁷ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴⁰⁸ Nell'art. 108 c.c.i.i. sono state trasfuse le disposizioni precedentemente contenute nel dettato normativo dell'art. 176 l. fall.

⁴⁰⁹ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 120.

A tal proposito, nell'avanzare una proposta di transazione fiscale con il piano concordatario, il contribuente in stato di crisi o d'insolvenza dovrà includere nella suddetta proposta di soddisfacimento parziale o dilazionato sia i crediti tributari certi sia quelli oggetto di contestazione. Con riferimento a quest'ultimi, è tenuto poi a scegliere se proseguire le liti instaurate, ovvero, se prestare acquiescenza, e di conseguenza richiedere alla Commissione tributaria che venga estinto il processo, in tutto o in parte, per cessazione della materia del contendere.⁴¹⁰

L'inclusione dei crediti incerti nell' *an* e nel *quantum* risulta strumentale ad «*assolvere direttamente, a una fondamentale esigenza di informazione dell'intero ceto creditorio. [...] L'omissione pregiudicherebbe gli interessi di coloro che al momento non dispongono ancora dell'accertamento definitivo dei propri diritti, ma che possono essere ammessi al voto, L. Fall., ex art. 176, con previsione di specifico trattamento per l'ipotesi che le pretese siano confermate o modificate in sede giurisdizionale. Inoltre la stessa omissione altererebbe le previsioni del piano di soddisfacimento degli altri creditori certi, non consentendo loro di esprimere valutazioni prognostiche corrette e di atteggiarsi in modo pienamente informato circa il proprio voto*». ⁴¹¹

In altri termini, l'inserimento nella proposta di detti crediti risulta atta:

- ad ammettere provvisoriamente le Agenzie fiscali «*ai solo fini del voto e del calcolo delle maggioranze*»,⁴¹²
- a portare a conoscenza dei creditori concordatari l'ammontare dell'esposizione debitoria, comprensiva dei debiti incerti, gravanti sulla procedura.⁴¹³

Una volta accertati in sede giudiziale, detti crediti dovranno essere pagati secondo le percentuali ed i tempi stabiliti nell'ambito del piano omologato dal Tribunale, trattandosi di crediti sorti anteriormente all'apertura del concordato. Inoltre, occorre sottolineare che tali crediti devono essere soddisfatti nella misura prevista in sede concordataria, a prescindere dal voto favorevole o contrario espresso dal Fisco relativamente alla proposta.⁴¹⁴

⁴¹⁰ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴¹¹ Cass. civ., sez. I, 7 Marzo 2017, n. 5689, *cit.*

⁴¹² Art. 108 co. 1 c.c.i.i.

⁴¹³ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴¹⁴ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

In ultimo, è opportuno evidenziare che in molti casi il concordato viene omologato senza che si sia giunti ad una definizione dei diversi contenziosi pendenti. In siffatta ipotesi, ai sensi dell'art. 112 co. 6 c.c.i.i., il Tribunale è tenuto a stabilire le somme da accantonare a titolo di "cauzione"⁴¹⁵ a favore dei crediti contestati, condizionali o irreperibili, oltre che a fissarne le condizioni e le modalità per il relativo svincolo, una volta conclusesi le liti.

Nel dettaglio, in caso di contestazioni di crediti tributari, è necessario considerare quanto stabilito dall'art. 90 del D.P.R. 602/1973,⁴¹⁶ il quale reca disposizioni tributarie di carattere speciale da applicarsi in caso di ammissione al concordato del debitore.⁴¹⁷

In merito, la Corte di Cassazione ha sostenuto che *«il tribunale, nell'omologare il concordato, ha il potere di disporre e di quantificare gli accantonamenti, ma anche di non prescriverli, ove reputi, all'esito di una valutazione di natura incidentale, che il credito o i crediti contestati non siano esistenti. [...] Tuttavia, con riguardo ai crediti tributari, per i quali vige la norma speciale dell'art. 90 citato, invero, ritiene il Collegio che il tribunale sia tenuto, secondo la lettera e la ratio della disposizione, ad operare l'accantonamento, in via provvisoria (sebbene poi possa comunque determinarne le modalità, anche prevedendo, ad esempio, se del caso, la prestazione di una polizza fideiussoria)»*.⁴¹⁸

Sulla base di quanto affermato dalla Suprema Corte, è da ritenersi imposto l'obbligo a carico del Tribunale di disporre l'accantonamento integrale delle somme oggetto di contestazione innanzi alle Commissioni tributarie.⁴¹⁹

⁴¹⁵ GAMBÌ, *La transazione fiscale in presenza di contenziosi tributari pendenti*, cit.

⁴¹⁶ Art. 90 D.P.R. 602/1973: *«Se il debitore è ammesso al concordato preventivo o all'amministrazione controllata, il concessionario compie, sulla base del ruolo, ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura.*

Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è comunque inserito in via provvisoria nell'elenco ai fini previsti agli articoli 176, primo comma, e 181, terzo comma, primo periodo del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267».

⁴¹⁷ ANDREANI, TUBELLI, *Il trattamento dei crediti fiscali contestati nel concordato preventivo*, in *dirittodellacrisi.it*, 12/01/2022.

⁴¹⁸ Cass. civ., sez. I, ord., 13 Giugno 2018, n. 15414, cit.

⁴¹⁹ V. *ex multis*: ANDREANI, TUBELLI, *Il trattamento dei crediti fiscali contestati nel concordato preventivo*, cit.; GAMBÌ, *op. ult. cit.*; PAPARELLA, *op. cit.*, p. 335.

Tale orientamento è stato confermato e si ritiene consolidato da quanto sancito dalle Sezioni Unite in Cass. civ., S.S.U.U., ord., 25 Marzo 2021, n. 8504, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

3.1.5 Modalità di adempimento della transazione

La proposta di trattamento dei crediti tributari e contributivi avanzata da parte del contribuente nell'ambito del piano concordatario deve essere necessariamente formulata nel rispetto delle regole generali di cui all'art. 19 D.P.R. n. 602/1973.

In particolare, è stabilito in via ordinaria che, su richiesta del debitore che dichiara di versare in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, l'Agente della Riscossione possa riconoscergli una dilazione di pagamento per i tributi, comprensivi di interessi e sanzioni, fino ad un massimo di settantadue rate mensili, ovvero sei anni. Tuttavia, nell'ipotesi di comprovato peggioramento della situazione del contribuente, la dilazione concessa può essere ulteriormente prorogata per altri settantadue mesi.⁴²⁰

Ai sensi del comma 1- *quinquies* dell'art. 19 D.P.R. n. 602/1973, è previsto che i tempi di dilazione possano essere aumentati fino a dieci anni (centoventi rate mensili), qualora «*il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica*».⁴²¹

In linea generale, la proposta di transazione fiscale formulata alle Agenzie fiscali da parte dell'impresa concordataria deve includere un piano di risanamento che preveda il pagamento dei debiti erariali entro un orizzonte temporale di sei anni, senza considerare l'eventuale proroga ottenibile alle condizioni summenzionate.⁴²²

Il riferimento al "periodo" ordinario di sei anni non deve essere considerato in termini assoluti: l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, sottolineato che nella valutazione della fattibilità del piano di rientro, con riguardo ai tempi di dilazione, non si deve far ricorso

Del medesimo avviso anche l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 16/E del 2018: «*L'Amministrazione finanziaria può chiedere che il debitore accantoni prudenzialmente un importo pari alla percentuale di soddisfacimento del credito contestato, offerta nella proposta di concordato*».

⁴²⁰ Art. 19 co. 1- *bis* D.P.R. n. 602/1973

⁴²¹ Affinché sia concessa tale maggiore rateazione, è necessario che ricorrano congiuntamente le due condizioni previste dall'art. 19 co. 1- *quinquies* del D.P.R. n. 602/1973 al cui verificarsi si ritiene comprovata e grava la situazione di difficoltà in cui versa il contribuente, quali:

- 1) «*accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;*
- 2) «*solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma*».

⁴²² ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 113.

a «*schemi generalizzati*», bensì è necessario esaminare nel concreto le caratteristiche e la realtà imprenditoriale dell'impresa concordataria.⁴²³

Negli indirizzi operativi forniti nella circolare n. 34/E del 2020, l'Amministrazione Finanziaria ha evidenziato che la previsione di un arco temporale di pagamento di lunga durata riduce sì l'affidabilità delle proiezioni poste alla base del piano, ma che una valutazione ad ampio spettro del contesto operativo, del settore di appartenenza e delle relazioni commerciali dell'impresa, della situazione patrimoniale ed economico-finanziaria del debitore, consentono, in taluni casi, di far accrescere il valore probativo delle stime e dei dati assunti nel piano. Pertanto, a priori, data la molteplicità di fattispecie prospettabili, nessuna proposta di soddisfacimento dei crediti erariali può essere rigettata, anche se realizzabile in un orizzonte temporale maggiore, stante la necessità di ponderare una serie di variabili al fine di valutarne la sua convenienza.

Con riferimento alle tempistiche di pagamento dei debiti concordatari, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno sostenuto che, affinché il piano possa essere considerato fattibile, esso deve consentire il raggiungimento di una duplice finalità, «*consistenti nel superamento della situazione di crisi dell'imprenditore (che comunque in tal modo così definisce la sua parentesi commerciale negativa), da una parte, e nel riconoscimento in favore dei creditori di una sia pur minimale consistenza del credito da essi vantato in tempi di realizzazione ragionevolmente contenuti*».⁴²⁴

Il piano di risanamento deve essere sostenibile dal punto di vista finanziario per il debitore proponente, in considerazione degli ordinari flussi di cassa che ritrae dalla gestione aziendale e di quelli previsionali di medio termine contenuti nel piano.

Sarebbe, infatti, del tutto controproducente subordinare l'approvazione della proposta da parte dell'Erario a fronte di tempi e modalità di soddisfacimento dei crediti tributari e contributivi impraticabili che comporterebbero di fatto un aggravamento del dissesto del contribuente.⁴²⁵

In merito, è stato rilevato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti che, nel lasso di tempo indicato per la realizzazione del piano non risulta necessario procedere all'estinzione di tutti i debiti, in quanto il risanamento della situazione debitoria è da

⁴²³ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

⁴²⁴ Cass. civ., S.S.U.U., 23 Gennaio 2013, n. 1521, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

⁴²⁵ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 29 Dicembre 2020, n. 34/E.

considerarsi conseguito allorquando «*il debito sia sostenibile e coerente con i flussi di cassa liberi al servizio del debito e con il livello di patrimonializzazione*» dell'impresa concordataria.⁴²⁶

Per quanto concerne le modalità di pagamento, non essendo previste limitazioni all'art. 88 c.c.i.i., si ritiene si possa adempiere alla pretesa erariale, non soltanto tramite denaro, ma anche tramite la cessione di beni natura, come ad esempio crediti o strumenti finanziari.⁴²⁷

In ultimo, occorre fare una menzione alla disciplina del concordato in continuità aziendale, ove, ai sensi dell'art. 86 c.c.i.i.,⁴²⁸ è stabilito che, fermo restando quanto disposto nell'art. 109 c.c.i.i., il piano possa prevedere una moratoria «*per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. Per i creditori assistiti dal privilegio previsto dall'articolo 2751-bis, n. 1,⁴²⁹ del codice civile può essere prevista una moratoria per il pagamento fino a sei mesi dall'omologazione*».

La disposizione in esame necessita di essere interpretata di concerto con le previsioni di cui agli artt. 109, co. 5, c.c.i.i e 85, co. 3, c.c.i.i., in forza delle quali:

- da un lato, è previsto che i crediti prelatizi non abbia diritto di voto in sede di adunanza dei creditori, qualora vengano pagati in denaro, integralmente, entro centottanta giorni dall'omologa della procedura e, «*purché la garanzia reale che assiste il credito ipotecario o pignoratizio resti ferma fino alla liquidazione, funzionale al loro pagamento, dei beni e diritti sui quali sussiste la causa di prelazione*»;

⁴²⁶ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Principi per la redazione dei piani di risanamento*, Settembre 2017.

https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1295698&plid=323354

⁴²⁷ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 113.

⁴²⁸ Il dettato normativo dell'art. 86 c.c.i.i., rubricato "Moratoria nel concordato in continuità", è stato interamente sostituito con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 83/2022.

⁴²⁹ L'art. 2751 bis n.1 del codice civile fa riferimento ai crediti riguardanti «*le retribuzioni dovute, sotto qualsiasi forma, ai prestatori di lavoro subordinato e tutte le indennità dovute per effetto della cessazione del rapporto di lavoro, nonché il credito del lavoratore per i danni conseguenti alla mancata corresponsione, da parte del datore di lavoro, dei contributi previdenziali ed assicurativi obbligatori ed il credito per il risarcimento del danno subito per effetto di un licenziamento inefficace, nullo o annullabile*».

- dall'altro, è stabilito che i creditori assistiti da causa legittima di prelazione, che presentano la qualifica di «*parti interessate*»⁴³⁰ dalla ristrutturazione, in quanto non ricorrono le condizioni di cui all'art. 109, co. 5, c.c.i.i., devono essere suddivisi in classi e per quanto riguarda «*le imprese minori, titolari di crediti chirografari derivanti da rapporti di fornitura di beni e servizi, è necessario siano inserite in classi separate*».

Con l'introduzione del D. Lgs. n. 83/2022., è stato eliminato dall'art. 86 c.c.i.i il termine massimo di due anni, per cui era possibile disporre una moratoria di pagamento per i crediti prelatizi nel piano concordatario.

Alla luce dell'attuale disciplina del concordato in continuità aziendale, è riconosciuta la possibilità di contemplare nel piano e nella proposta una moratoria senza alcuni limiti temporali per i crediti privilegiati, eccetto per i crediti muniti di privilegio ex art. 2751 bis n. 1 c.c., per i quali è unicamente ammissibile una dilazione di pagamento per un termine massimo di sei mesi dall'omologa.⁴³¹

Pertanto, è consentito includere nel piano una proposta avente ad oggetto la dilazione dei crediti erariali per un periodo superiore a due anni, anche in caso di diniego da parte delle Agenzie fiscali, il quale non impedisce l'omologa della procedura, qualora sussistano i presupposti per l'applicazione dell'istituto del *Cram Down* fiscale.⁴³²

⁴³⁰ Nella relazione illustrativa al D. Lgs. n. 83/2022 si è rilevato che l'introduzione della disposizione in esame è stata necessaria in quanto «*strettamente funzionale alla piena attuazione delle regole della ristrutturazione trasversale previste nell'articolo 11 della direttiva ed in particolare della definizione di "parti interessate" di cui all'articolo 2, paragrafo 1 n. 2, e di quanto disposto dall'articolo 11, paragrafo 1, lettera a)*».

Nel dettaglio ai sensi dell'art. 2, par. 1 n. 2 della direttiva *Insolvency*, per «parti interessate» si intendono: «*i creditori, compresi, se applicabile ai sensi del diritto nazionale, i lavoratori, o le classi di creditori, e, se applicabile ai sensi del diritto nazionale, i detentori di strumenti di capitale, sui cui rispettivi crediti o interessi incide direttamente il piano di ristrutturazione*

⁴³¹ BOZZA, *Le maggioranze per l'approvazione della proposta concordataria*, in *dirittodellacrisi.it*, 03/08/2022.

⁴³² ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 119.

3.2 Transazione su crediti tributari e contributivi negli accordi di ristrutturazione dei debiti

A seguito dell'introduzione nel *corpus* normativo della Legge fallimentare degli accordi di ristrutturazione,⁴³³ al fine di agevolare l'esperimento della procedura *ex art. 182 bis* l. fall, era stata estesa la possibilità al debitore di avanzare una proposta di transazione fiscale alle Agenzie fiscali anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi stessi.⁴³⁴

Con l'entrata in vigore del codice della crisi e dell'insolvenza, la disciplina dell'istituto è stata trasfusa nel dettato dell'art. 57 c.c.i.i., a norma del quale *«gli accordi di ristrutturazione dei debiti sono conclusi dall'imprenditore, anche non commerciale e diverso dall'imprenditore minore, in stato di crisi o di insolvenza, con i creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento dei crediti e sono soggetti ad omologazione ai sensi dell'articolo 48»*. Inoltre, ai sensi dell'art. 57, co. 3, c.c.i.i. è stabilito che gli accordi debbano prevedere il pagamento integrale dei creditori estranei entro centoventi giorni dall'omologa, in caso di crediti già scaduti a quella data, e dalla loro scadenza, per quelli non ancora scaduti alla data dell'omologazione da parte del Tribunale.

Oltre a tale fattispecie ordinaria, analogamente a quanto contemplato nella Legge Fallimentare, sono state previste due tipologie "speciali" di accordi, ovvero gli accordi di ristrutturazione agevolati di cui all'art. 60 c.c.i.i.⁴³⁵ e quelli ad efficacia estesa *ex art. 61 c.c.i.i.*⁴³⁶

In tale quadro normativo si inseriscono le disposizioni di cui all'art. 63 c.c.i.i., rubricato *“Transazione su crediti tributari e contributivi”*, in forza delle quali *«nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione di cui agli articoli*

⁴³³ Gli accordi di ristrutturazione dei debiti sono stati introdotti nell'ordinamento con il Decreto Legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80.

⁴³⁴ La facoltà di avanzare una proposta di transazione anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti è stato riconosciuta mediante l'art. 16 co. 5 Decreto Legislativo 12 Settembre 2007, n. 169.

⁴³⁵ Tali accordi sono conclusi con i creditori che rappresentano il trenta per cento dei crediti, a patto che il debitore non proponga la moratoria dei creditori estranei all' accordo e che non richieda e rinunci alle misure protettive temporanee di cui all'art. 54 c.c.i.i.

⁴³⁶ Tali accordi dispongono l'estensione dei loro effetti, in deroga agli artt. 1372 e 1411 c.c., anche nei confronti dei creditori non aderenti *«che appartengano alla medesima categoria, individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici»*, allorché ricorrono le condizioni di cui al comma secondo dell'art. 61 c.c.i.i.

*57, 60 e 61 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori».*⁴³⁷

Oggetto di approfondimento del presente paragrafo è l'iter procedimentale necessario per addivenire alla stipula, prima, e alla omologa, poi, degli accordi di ristrutturazione dei debiti con le Agenzie fiscali e gli Enti previdenziali.

Data la connessione con la disciplina del *“Trattamento dei crediti tributari e contributivi”* nel concordato preventivo, nei successivi paragrafi si evidenzieranno solo gli aspetti peculiari della transazione fiscali conclusa nell'ambito degli accordi ex artt. 57, 60 e 61 c.c.i.i.

3.2.1 L'iter procedimentale

3.2.1.1 La proposta di transazione

In merito al novero dei tributi e contributi per i quali è possibile avanzare una proposta di soddisfacimento parziale e/o dilazionato, occorre sottolineare che nell'originaria formulazione dell'art. 63 c.c.i.i. non veniva operato alcun riferimento all'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto, in quanto veniva effettuato unicamente un rinvio all'iter procedimentale e agli adempimenti di natura documentale di cui all'art. 88 c.c.i.i. In particolare, in considerazione di tale lacuna normativa, erano sorti dei dubbi circa il presupposto oggettivo della transazione negli accordi di ristrutturazione, ovvero se potessero essere inclusi o meno i medesimi tributi previsti per il concordato preventivo. Ciò nonostante, la scelta del legislatore in ordine alla non specificazione dei tributi falcidiabili nel dettato normativo dell'art. 63 c.c.i.i. era stata giustificata, affermando che *la mancata indicazione [...] potrebbe essere letta, al pari che del problema definitorio, quale eliminazione dal tessuto normativo di un concetto ormai appreso alla cultura giuridica».*⁴³⁸

⁴³⁷ Per un approfondimento sull'evoluzione normativa dell'art. 63 c.c.i.i., v. *supra* par. 1.3.3.

⁴³⁸ GOLISANO, *op. cit.*, pp. 506 – 508.

Tuttavia, la questione è stata risolta prontamente dal legislatore, il quale con l'art. 9 co. 2 lett. b) del D. Lgs. n. 147/ 2020 ha riscritto il primo comma dell'art. 63 c.c.i.i., equiparando sul piano sostanziale l'ambito di applicazione oggettivo della transazione nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Nella vigenza della Legge fallimentare, in considerazione del rinvio che l'art. 182 *ter*, co. 5, l. fall. (recante la disciplina della transazione negli accordi), operava al primo comma di tale disposizione, in dottrina ci si era interrogati in merito all'obbligatorietà o meno di osservare «*il principio del divieto di trattamento deteriore*» dei crediti erariali rispetto a quelli di grado inferiore e «*il principio della limitazione della falcidiabilità*» dei crediti tributari,⁴³⁹ nonché il divieto di alterazione delle cause legittime di prelazione prescritti per la proposta di transazione nel concordato preventivo.⁴⁴⁰

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il richiamo summenzionato sarebbe stato funzionale ad estendere agli accordi di ristrutturazione dei debiti gli stessi vincoli imposti nella formulazione della proposta di transazione con il piano concordatario.⁴⁴¹

Una parte della dottrina, dal canto suo, non aveva affatto condiviso la posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria nella circolare n. 16/E del 2018, sostenendo che gli accordi *ex art. 182 bis l. fall.*, pur presentando elementi di concorsualità dal punto di vista procedurale, vengono conclusi dal debitore con i propri creditori in sede stragiudiziale e che, pertanto, non sarebbe applicabile «*il principio del divieto di trattamento deteriore*».⁴⁴² Di conseguenza, si riteneva (e si ritiene) che, gli accordi sottoscritti con i creditori potessero essere liberamente stipulati senza rispettare il principio della *par condicio creditorum* e l'ordine delle cause legittime di prelazione.⁴⁴³

⁴³⁹ V. *supra* par. 3.1.1.

⁴⁴⁰ In dottrina, ci si era interrogati allo stesso modo una volta entrata in vigore l'originaria formulazione dell'art. 63 c.c.i.i., antecedente le modifiche recate dal D. Lgs. n. 147/2020 e dal D. Lgs. n. 83/2022, in ragione del richiamo all'art. 88 co 3. nel comma secondo dell'art. 63. Si ritiene che tale rinvio fosse unicamente funzionale ad estendere agli accordi le medesime modalità di deposito della proposta di transazione nel concordato preventivo (ANDREANI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, cit. p. 168)

⁴⁴¹ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴⁴² GAMBÌ, *Considerazioni attorno alla transazione fiscale*, cit.

⁴⁴³ V. *ex multis*: AMBROSINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti dopo la riforma del 2012*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2012, X, p. 1138; TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: questioni varie ed impar condio creditorum*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2012, IV, p. 472.; ANDREANI, *Transazione fiscale negli a.d.r. e ruolo dei creditori estranei*, in *IlCaso.it.*, 10/08/21.

In tale prospettiva, il richiamo all'art. 182 *ter*, co. 1, l. fall. sarebbe stato unicamente finalizzato ad operare un riferimento alla proposta di transazione, quale strumento per addivenire alla possibilità di pagare in misura falcidiata i crediti erariali e non, per applicare la disciplina del trattamento dei crediti tributari nel concordato anche agli accordi di cui all'art. 182 *bis* l. fall.⁴⁴⁴

In ragione delle considerazioni soprariportate, con l'entrata in vigore del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, ai sensi dell'art. 63 c.c.i.i è ammissibile avanzare una proposta di transazione avente ad oggetto, ad esempio, la falcidia integrale di un credito prelatizio e il pagamento di un credito chirografario, anche nell'ipotesi di capienza dell'attivo patrimoniale sufficiente a soddisfarli entrambi.⁴⁴⁵

Tale facoltà trova giustificazione, in quanto la norma in esame non richiede il rispetto di alcuni dei principi summenzionati stabiliti per la procedura concordataria, neppure della *par condicio creditorum*, non essendo prevista alcuna previsione in positivo dello stesso relativamente agli accordi di cui agli artt. 57, 60 e 61 c.c.i.i. In altri termini, è del tutto legittima la possibilità di derogare alle regole di graduazione dei crediti di cui all'art. 85, co. 4, c.c.i.i, così come confermato anche nell'ordinanza n. 17155⁴⁴⁶ del 26 Maggio 2022 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.⁴⁴⁷

Invero, nonostante non vi sia alcun riferimento testuale al «*il principio della limitazione della falcidiabilità*», in ogni caso il trattamento riservato ai crediti tributati e contributivi negli accordi deve essere necessariamente conveniente rispetto alla liquidazione giudiziale. Nel comma primo, ultimo periodo, dell'art. 63 c.c.i.i., è, infatti, previsto che l'attestazione rilasciata dal professionista⁴⁴⁸ debba anche avere ad oggetto la convenienza del trattamento proposto rispetto all'alternativa liquidatoria.⁴⁴⁹

In giurisprudenza, del medesimo avviso anche Trib. Roma, 20 Maggio 2010, in Banca dati *One LEGALE Wolters*; Trib. Bologna, 17 Novembre 2011, in *IlCaso.it*, 12/12/11.

⁴⁴⁴ GAMBÌ, *ult. op. cit.*

⁴⁴⁵ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 169.

⁴⁴⁶ Cass. civ., sez. I, 26 Maggio 2022, n. 17155, *cit.*

⁴⁴⁷ FUZIO, *op. cit.*

⁴⁴⁸ Ai fini del rilascio dell'attestazione, il professionista deve essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 2, co. 1, lett. o) c.c.i.i.

⁴⁴⁹ Con riferimento al parametro rispetto al quale confrontare la convenienza della proposta di transazione avanzata nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, per effetto delle modifiche recate dalla Legge n. 232/2016 all'art. 182 *ter* co.5 l. fall. era previsto che il trattamento dei crediti erariali dovesse essere conveniente rispetto «*alle alternative concretamente praticabili*». Tuttavia, con l'entrata in vigore della Legge

Viepiù, è stabilito che tale aspetto della relazione *«costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale»*. Ne consegue che, in sede di omologa dell'accordo, il Tribunale è tenuto ad effettuare le proprie valutazioni sia in ordine alla ritualità della domanda di transazione formulata dal debitore sia con riferimento al contenuto della relazione resa dal professionista.⁴⁵⁰ Tale previsione è, infatti, strettamente collegata alle regole stabilite per l'applicazione del *Cram Down* fiscale negli accordi di ristrutturazione, il cui presupposto, oltre alla decisività dell'adesione da parte dell'Erario per il raggiungimento delle percentuali di cui agli artt. 57 co. 1 e 60 co. 1 c.c.i.i., è rappresentato dalla convenienza della proposta rispetto alla liquidazione giudiziale.

Per quanto concerne l'iter procedimentale necessario al fine di addivenire al risanamento dell'esposizione debitoria nei confronti del Fisco nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi, ai sensi dell'art 63, co. 2, c.c.i.i è richiesto che il debitore in stato di crisi o d'insolvenza depositi una proposta di transazione, unitamente alla documentazione di cui agli artt. 57,⁴⁵¹ 60 e 61 c.c.i.i., presso gli Uffici delle Agenzie fiscali territorialmente competenti sulla base del suo ultimo domicilio fiscale.

Ai fini dell'omologa della procedura con l'adesione dell'Amministrazione finanziaria, rivestono un ruolo primario due documenti: il piano di risanamento aziendale, da redigersi secondo i precetti dell'art. 56 c.c.i.i. e la relazione di attestazione resa dal professionista incaricato.

n. 159/2020 è stata modificata quest'ultima previsione introducendo come termine di confronto *«l'alternativa liquidatoria»*.

V. *supra* par. 1.3.2.

⁴⁵⁰ FUZIO, *op. cit.*

⁴⁵¹ Nel dettaglio, l'art 57 co. 2 c.c.i.i. prevede che al piano di risanamento debbano essere allegati i documenti di cui all'art 39 co. 1 c.c.i.i., quali:

- *«le scritture contabili e fiscali obbligatorie, le dichiarazioni dei redditi concernenti i tre esercizi o anni precedenti ovvero l'intera esistenza dell'impresa o dell'attività economica o professionale, se questa ha avuto una minore durata, le dichiarazioni IRAP e le dichiarazioni annuali IVA relative ai medesimi periodi, i bilanci relativi agli ultimi tre esercizi.*
- *«anche in formato digitale, una relazione sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria aggiornata, uno stato particolareggiato ed estimativo delle sue attività, un'idonea certificazione sui debiti fiscali, contributivi e per premi assicurativi, l'elenco nominativo dei creditori e l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione nonché l'elenco nominativo di coloro che vantano diritti reali e personali su cose in suo possesso e l'indicazione delle cose stesse e del titolo da cui sorge il diritto»*.

In particolare, nel caso di presentazione della domanda di omologazione degli accordi ordinari, il professionista è chiamato ad attestare:

- da un lato, *«la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano»*;
- dall'altro, *«l'idoneità dell'accordo e del piano ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nel rispetto dei termini di cui al comma 3»*.⁴⁵²

Nell'ipotesi di accordi di ristrutturazione agevolati, l'attestazione avrà ad oggetto l'idoneità del piano nell'assicurare il pagamento ai creditori non aderenti, secondo i termini previsti al comma terzo dell'art. 57 c.c.i.i.

In ultimo, qualora il debitore ricorra agli accordi ad efficacia estesa, la relazione dovrà attestare la capacità dell'impresa di soddisfare i creditori non aderenti, nei confronti dei quali sono state estese gli accordi conclusi con i creditori di maggioranza, che *«che appartengano alla medesima categoria, individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici»*, secondo i tempi pattuiti, nonché i creditori estranei in osservanza delle tempistiche stabilite all'art. 57.

Inoltre, sebbene l'art. 63 co. 2 c.c.i.i. non faccia alcun riferimento testuale, analogamente a quanto previsto per il concordato preventivo, è buona prassi depositare anche copia delle *«dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo fino alla data di presentazione della domanda»*.⁴⁵³ Tale ulteriore deposito risulta, infatti, strumentale a consentire all'Amministrazione finanziaria di procedere *«alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente a una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché dai ruoli vistati, ma non ancora consegnati all'agente della riscossione»*.

Infine, a corredo della documentazione di cui all'artt. 39, co. 1, e 57 c.c.i.i., il debitore, oppure il suo legale rappresentante, è tenuto a rilasciare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 Dicembre 2000, n. 445,⁴⁵⁴ nella quale attesta che la documentazione summenzionata *«rappresenta fedelmente e*

⁴⁵² Art. 57 co. 4 c.c.i.i

⁴⁵³ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 183.

⁴⁵⁴ Il D. P. R. 28 Dicembre 2000, n. 445 reca le norme del "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa".

*integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio».*⁴⁵⁵

3.2.1.2 L'omologazione della proposta

Diversamente da quanto stabilito per il concordato preventivo, il legislatore non ha indicato alcun termine entro il quale gli Uffici sono tenuti a concludere l'attività istruttoria, atta a valutare il contenuto della proposta formulata dal debitore.

A tal proposito, si ritiene che la mancata previsione di tale termine trovi giustificazione nella natura negoziale che caratterizza gli accordi di ristrutturazione dei debiti nella fase che precede la loro stipula con i creditori aderenti.⁴⁵⁶

Tuttavia, nonostante l'assenza di una disposizione in positivo del suddetto termine, in ogni caso, è stabilito ai sensi dell'art. 63, co. 2, ultimo periodo, c.c.i.i. che *«l'eventuale adesione deve intervenire entro novanta giorni dal deposito della proposta di transazione fiscale»*.⁴⁵⁷

Pertanto, una volta ricevuta la documentazione summenzionata e completata l'istruttoria, l'Ufficio provinciale territorialmente competente, previo parere conforme della direzione regionale, esprime adesione alla proposta di transazione tramite la sottoscrizione dell'atto negoziale da parte del direttore dell'ufficio.

Per quanto concerne, invece, i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, alla competente direzione interregionale, regionale e interprovinciale è attribuito l'onere di manifestare l'adesione all'accordo con la sottoscrizione dell'atto negoziale; mentre l'Agente della riscossione è chiamato a prestare adesione limitatamente al trattamento degli oneri di riscossione ex art. 17 D. Lgs. n. 112/1999.

⁴⁵⁵ Art. 63 co. 2 secondo periodo c.c.i.i.

⁴⁵⁶ ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 183.

⁴⁵⁷ Nell'originaria formulazione della norma contenuta nel D. Lgs. n. 14/2019, il termine entro il quale doveva pervenire l'eventuale adesione da parte degli Uffici era di sessanta giorni. Con l'entrata in vigore del decreto "correttivo", D. Lgs. n. 147/2020, il termine è stato esteso a novanta giorni al fine di *«assicurare un adeguato spatium deliberandi anche in presenza di un flusso ingente di domande»*.

V. Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, recante "Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza".

http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0175_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none

Secondo il legislatore, il giudizio positivo sulla proposta espresso nelle modalità soprariportate da parte dei creditori pubblici equivale alla sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

Come sopra indicato, le adesioni devono essere comunicate al debitore entro novanta giorni dal deposito della proposta. Ai sensi dell'art. 63, co. 2, c.c.i.i., è, infatti, stabilito che tale termine deve essere tenuto in considerazione ai fini dell'applicazione dell'istituto del *Cram Down* fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui al comma 2-*bis*., qualora sussistono le condizioni ivi indicate.

Ne discende che, sia nell'ipotesi di diniego espresso che in quella di diniego tacito nel summenzionato termine di novanta giorni, il Tribunale può procedere all'omologazione degli accordi di cui agli artt. 57, 60 e 61 c.c.i.i., una volta accertata la ricorrenza congiunta dei requisiti previsti al comma 2-*bis*, ovvero:

- la decisività della mancata adesione del Fisco per il raggiungimento delle percentuali di cui agli articoli 57, co. 1, e 60, co. 1, c.c.i.i.;
- la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale.⁴⁵⁸

Tale interpretazione della disposizione in esame si ritiene avvalorata in ragione della duplice accezione attribuibile alla locuzione «*in mancanza di adesione*», nella quale rientrano tanto i casi di esplicito rigetto della proposta quanto quelli di silenzio da parte dell'Erario.⁴⁵⁹

Nel dettaglio, una volta decorso inutilmente il termine di novanta giorni, oppure, se anteriore, dalla data di manifestazione di dissenso alla proposta di transazione, ai sensi dell'art. 63, co. 2-*bis*, c.c.i.i, il Tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione dei debiti anche in mancanza di adesione da parte dell'Erario e degli Enti previdenziali, allorquando «*l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui agli articoli 57, comma 1, e 60, comma 1, e, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta*

⁴⁵⁸ Si tratta delle medesime condizioni previste per l'applicazione del *Cram Down* fiscale nel concordato preventivo.

V. *supra* par. 3.1.3.2.

⁴⁵⁹ D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli Adr e nel concordato*, cit., pp. 158- 159.

*amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria».*⁴⁶⁰

Occorre sottolineare che, rispetto alle disposizioni dell'art. 182 *bis*, co. 4, l. fall., ove veniva effettuato unicamente un riferimento alla maggioranza del sessanta per cento richiesta per l'omologa degli accordi ordinari, l'art. 63, co. 2-*bis*, c.c.i.i. cita testualmente anche la maggioranza ridotta di cui all'art. 60, co. 1, c.c.i.i, ovvero del trenta per cento necessaria per il perfezionamento degli accordi di ristrutturazione agevolati. Pertanto, per effetto di tale richiamo risulta ammissibile applicare il *Cram Down* anche per tale fattispecie di accordi.⁴⁶¹

Nonostante sia consentito includere una proposta di transazione anche nell'ambito degli accordi ad efficacia estesa *ex art.* 61 c.c.i.i., il comma 2- *bis* dell'art. 63 non opera alcun richiamo a tale tipologia di accordi e, quindi, ci si è interrogati in merito alla possibilità o meno di poterli omologare secondo le regole del *Cram Down*.

Da un lato, la mancata indicazione di tale tipologia di accordi nel dettato normativo dell'art. 63, co. 2-*bis*, c.c.i.i. e dall'altro lato, l'operatività delle regole previste dall'art. 61 c.c.i.i che permettono di estendere già "forzosamente" gli effetti delle pattuizioni concluse con creditori di maggioranza anche nei confronti dei creditori non aderenti «*che appartengano alla medesima categoria, individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici*», potrebbero indurre a ritenere che non sia possibile applicare il *Cram Down*, in quanto questi ultimi sarebbero costretti a subire una duplice omologazione forzosa degli accordi.⁴⁶²

Tale interpretazione non risulta condivisibile, poiché il riferimento testuale del comma secondo-*bis* agli artt. 57, co. 1, e 60, co. 1, c.c.i.i. è unicamente strumentale a individuare

⁴⁶⁰ In caso di adesione alla proposta di transazione da parte dei creditori pubblici, l'accordo di ristrutturazione dei debiti viene omologato da parte del Tribunale secondo le regole ordinarie di cui all'art. 48 co. 4 c.c.i.i., secondo le quali «*quando è depositata una domanda di omologazione di accordi di ristrutturazione, i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione con memoria depositata entro trenta giorni dall'iscrizione della domanda nel registro delle imprese. Il tribunale fissa l'udienza in camera di consiglio per la comparizione delle parti e del commissario giudiziale, se nominato, disponendo che il provvedimento sia comunicato, a cura del debitore, al commissario giudiziale, ai creditori e ai terzi che hanno proposto opposizione. Il tribunale, assunti i mezzi istruttori richiesti dalle parti o disposti d'ufficio, anche delegando uno dei componenti del collegio, e sentito il commissario giudiziale, omologa con sentenza gli accordi*».

⁴⁶¹ FUZIO, *op. cit.*

⁴⁶² ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 198.

le percentuali di maggioranza specifiche per procedere all'omologa di tali accordi. Infatti, considerando che per l'omologazione degli accordi ad efficacia estesa è richiesto il raggiungimento della maggioranza del sessanta per cento, analogamente a quella stabilita per quelli ordinari di cui all'art. 57 c.c.i.i., pare corretto sostenere che sia applicabile anche a favore tali accordi la disciplina del *Cram down* fiscale.⁴⁶³

Sulla base di tale chiave di lettura presentata della norma, è possibile estendere il contenuto degli accordi ex art. 61 c.c.i.i.⁴⁶⁴ nei confronti dei creditori non aderenti, appartenenti alla stessa categoria di quelli aderenti (i quali devono rappresentare il settantacinque per cento della categoria), sia nell'ipotesi di espressa adesione alla proposta di transazione da parte quest'ultimi, che nel caso di approvazione della stessa ad opera del tribunale ai sensi dell'art. 63, co. 2-*bis*, c.c.i.i.

Pertanto, considerato che debbano essere individuati dei creditori non aderenti della stessa categoria di quelli aderenti, tenendo conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici, si ritiene che gli effetti della transazione inclusa in tale tipologia di accordi possano essere estesi unicamente a favore di altri creditori istituzionali, quali l'INAIL e l'INPS, ovvero dei titolari dei diritti di credito per i tributi locali.⁴⁶⁵

Una volta intervenuta la sentenza di omologazione degli accordi di ristrutturazione da parte del Tribunale secondo le regole ordinarie di cui all'art. 48, co. 4, c.c.i.i., ovvero

⁴⁶³ FUZIO, *op. cit.*

Del medesimo avviso anche ANDREANI, *op. ult. cit.*, p. 199.

⁴⁶⁴ Al fine di estendere l'efficacia degli accordi di cui all'art. 61 c.c.i.i. è necessario che ricorrano le condizioni previste dal comma secondo dell'art. 61 c.c.i.i., ovvero sia:

«a) tutti i creditori appartenenti alla categoria siano stati informati dell'avvio delle trattative, siano stati messi in condizione di parteciparvi in buona fede e abbiano ricevuto complete e aggiornate informazioni sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria del debitore nonché sull'accordo e sui suoi effetti;

b) l'accordo abbia carattere non liquidatorio, prevedendo la prosecuzione dell'attività d'impresa in via diretta o indiretta ai sensi dell'articolo 84 [, comma 2, e che i creditori vengano soddisfatti in misura significativa o prevalente dal ricavato della continuità aziendale];

c) i crediti dei creditori aderenti appartenenti alla categoria rappresentino il settantacinque per cento di tutti i creditori appartenenti alla categoria, fermo restando che un creditore può essere titolare di crediti inseriti in più di una categoria;

d) i creditori della medesima categoria non aderenti cui vengono estesi gli effetti dell'accordo possano risultare soddisfatti in base all'accordo stesso in misura non inferiore rispetto alla liquidazione giudiziale;

e) il debitore abbia notificato l'accordo, la domanda di omologazione e i documenti allegati ai creditori nei confronti dei quali chiede di estendere gli effetti dell'accordo».

⁴⁶⁵ ANDREANI, *op. ult. cit.*, pp. 199 – 200.

secondo le disposizioni “speciali” dell’art. 63, co. 2- *bis*, c.c.i.i, quest’ultima essa deve essere notificata e iscritta nel registro delle imprese e produce i propri effetti dalla data di pubblicazione ai sensi dell’art. 133, co. 1, c.p.c.; mentre, esplica i propri effetti nei confronti dei terzi dalla data di iscrizione nel registro delle imprese.

Ne deriva che, l’omologa dell’accordo in cui sia stata inclusa una proposta di transazione fiscale *ex art. 63 c.c.i.i*, rappresenta il presupposto essenziale affinché le pattuizioni concluse tra il debitore e le Agenzie fiscali possano acquisire efficacia.

In merito, l’art. 63, ultimo comma, c.c.i.i. introduce una «*clausola di risoluzione di diritto*»⁴⁶⁶ della transazione (ma non degli accordi stipulati con gli altri creditori) quale conseguenza della mancata esecuzione delle obbligazioni tributarie assunte in sede di trattative che precedono la stipula degli accordi stessi. È, infatti stabilito, che la transazione è risolta di diritto, qualora il contribuente «*non esegue integralmente, entro sessanta giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle agenzie fiscali e agli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie*».⁴⁶⁷

È opportuno sottolineare che, anteriormente all’introduzione della Legge n. 232/2016, era previsto che in caso di inadempimento del contribuente si verificasse la revoca di diritto della transazione, anziché la sua risoluzione.

Si ritiene che tale modifica sia stata apportata dal legislatore, in considerazione della natura negoziale- stragiudiziale che caratterizza gli accordi nella fase che precede l’intervento del Tribunale.⁴⁶⁸

L’eventuale risoluzione della transazione comporta la riviviscenza della pretesa erariale originaria, infatti, salvo diversa previsione delle parti nella proposta, l’accordo di ristrutturazione dei debiti non dà luogo a effetti novativi nei confronti dei debiti tributari e contributivi.⁴⁶⁹

⁴⁶⁶ FUZIO, *op. cit.*

⁴⁶⁷ Anteriormente all’entrata in vigore del D. Lgs. n. 147/2020., la transazione era da considerarsi risolta di diritto, allorché il debitore non eseguiva i pagamenti dovuti entro novanta giorni dalle scadenze pattuite.

⁴⁶⁸ V. Circolare Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2018, n. 16/E.

⁴⁶⁹ GAMBI, *ult. op. cit.*

Del medesimo avviso anche l’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 16/E del 23 Luglio 2018.

Conclusioni

La formulazione di una proposta di transazione fiscale nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione o nel piano concordatario può rivelarsi di vitale fondamentale per l'avvio di una strategia di risanamento da parte di un'impresa in stato di crisi o d'insolvenza particolarmente indebitata con il Fisco, specialmente nell'ipotesi in cui l'incidenza dei debiti tributari e contributivi sull'ammontare complessivo dell'esposizione debitoria risulti considerevole.

Come evidenziato nel corso dell'elaborato, con il percorso di riforma del diritto regolatore della crisi e dell'insolvenza avviato nel biennio 2005- 2006, è emersa sempre più la volontà e la preferenza del legislatore per gli istituti concorsuali, atti a far emergere quanto prima la crisi e ad indurre gli imprenditori ad intervenire per porvi rimedio.

La conservazione delle attività produttive e la tutela dell'occupazione sono divenuti i capisaldi della nuova concezione delle procedure concorsuali, abbandonando, così, quella logica sanzionatoria ed essenzialmente liquidatoria che vi era in passato.

Soprattutto al giorno d'oggi in cui molti imprenditori stanno attraversando uno stato di crisi, o addirittura, di insolvenza, dovuto anche all'instabile contesto economico-politico internazionale, il ricorso alla transazione fiscale può risultare essenziale per risollevare le sorti di molte aziende, ancorché in crisi, che presentano delle aspettative di crescita dal punto di vista produttivo ed occupazionale.

Al fine di continuare a svolgere la loro attività e di salvaguardare la posizione dei lavoratori, le imprese sempre più spesso differiscono, oppure *tout court* non provvedono, l'adempimento delle obbligazioni tributarie. Ciò in molti casi, le porta ad esporsi eccessivamente al rischio di divenire insolventi o comunque di essere assoggettate alla liquidazione giudiziale.

Nonostante il ricorso all'istituto potesse dimostrarsi cruciale per la loro sopravvivenza, in passato, le imprese hanno di rado inserito una proposta di transazione negli accordi di ristrutturazione o nel concordato, in considerazione delle numerose difficoltà interpretative ed applicative dell'art. 182 *ter* l. fall, oggetto di numerose e frequenti modifiche da parte del legislatore.

Nel corso degli anni, al fine di agevolare l'accesso, il legislatore è intervenuto apportando dei correttivi alla disciplina dell'istituto, anche a causa anche alle numerose pronunce della giurisprudenza nazionale e comunitaria.

A tal proposito, occorre senz'altro menzionare la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 7 Aprile 2016, causa C-546, a seguito della quale è stato ampliato l'ambito di applicazione oggettivo della transazione, essendo venuto meno il divieto di falcidia dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, in precedenza, l'Iva, quale tributo costituente risorsa propria dell'Unione europea, veniva esclusa dal novero dei tributi falcidiabili.

Inoltre, in tale percorso evolutivo è stato di primaria importanza il ruolo dell'Agenzia delle Entrate, la quale tramite le proprie circolari illustrative ha fornito una serie di indirizzi operativi che, non soltanto hanno semplificato l'*iter* procedimentale necessario alla presentazione della proposta, ma hanno anche aiutato i professionisti del settore ad affiancare il contribuente nella formulazione della stessa.

Malgrado ciò, parte delle imprese dimostravano e, tuttora, dimostrano una sorta di reticenza nell'avvalersi dell'istituto, in ragion di *«ingiustificati resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi»* da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, l'introduzione del meccanismo del *Cram Down* fiscale ha rappresentato sicuramente una soluzione normativa alla rigidità e alla lentezza spesso verificatesi da parte del Fisco ad esprimere la loro adesione, ovvero il loro diniego, alle proposte formulate dai debitori, anche quando quest'ultime risultavano convenienti rispetto alla liquidazione giudiziale.

In molti casi, l'astensione o il voto contrario dell'Erario alla transazione fiscale in sede di adunanza dei creditori poteva, infatti, arrecare un grave pregiudizio, non unicamente agli interessi erariali, a causa della mancata riscossione dei tributi, e a quelli dell'impresa concordataria, ma anche a quelli di tutti quei soggetti che gravitano attorno a quest'ultima, quali fornitori, clienti, dipendenti, istituti di credito ecc.

Viepiù, con l'attribuzione in capo al Tribunale del potere di omologare il piano di concordato *«anche in mancanza di adesione»* del Fisco, è stata risolta positivamente un'altra importante questione, ovvero quella legata al riconoscimento o meno di una forma di tutela a favore dei debitori nell'ipotesi di rigetto alla transazione, contrario ai principi di cui all'art. 88 c.c.i.i.

Con l'entrata in vigore del *Cram down* fiscale, è stata effettivamente riconosciuta in capo ai contribuenti una concreta forma di tutela giurisdizionale nell'ipotesi di diniego, tacito o espresso, ad una proposta di transazione avanzata secondo le regole previste all'art. 88 c.c.i.i.

Con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 83/2022., in attuazione della cd. direttiva *Insolvency*, è stata profondamente modificata la disciplina del concordato in continuità, al fine di agevolare le imprese a salvaguardare la propria attività, tramite la presentazione di un piano, che consenta loro di avviare un risanamento della loro esposizione debitoria, per poi rilanciarsi nel mercato.

È, infatti, stabilito all'art. 84 co. 2 c.c.i.i. che «*la continuità aziendale tutela l'interesse dei creditori e preserva, nella misura possibile, i posti di lavoro*».

Per quanto concerne, invece, le regole prescritte per l'omologa della procedura, la previsione del meccanismo del *cross class cram down* di cui all'art. 112 co. 2 c.c.i.i. rappresenta un ulteriore strumento atto a favorire il perfezionamento del piano concordatario, nonostante la presenza di alcune classi di creditori dissenzienti.

Vieppiù, nell'ipotesi in cui l'adesione dell'Erario risulti determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'art. 109 c.c.i.i., il Tribunale provvederà ad omologare il concordato applicando di concerto le disposizioni di cui all'art. 112, co. 2, c.c.i.i. e all'art. 88, co. 2-*bis*, c.c.i.i., se ne ricorrono le condizioni, al fine di agevolare la prosecuzione dell'attività delle imprese significativamente esposte con l'Erario.

In conclusione, per effetto delle modifiche apportate nel corso degli anni alla disciplina dell'istituto, atte a semplificarne l'esperienza da parte dei contribuenti, nell'ottica di preservare la continuità aziendale dei complessi in stato di crisi e d'insolvenza e la posizione dei lavoratori, è sempre più emersa la preminenza della *ratio* concorsuale dell'istituto, piuttosto che di quella fiscale.

Cosicché, diversamente dall'abrogata transazione dei ruoli ex art. 3, co. 3, D.L. n. 138/2002 dove gli interessi erariali erano prevalenti rispetto a quelli dell'impresa concordataria, si è giunti con gli art. 88 e 63 c.c.i.i. alla consapevolezza che l'interesse primario sia piuttosto da individuarsi, nella «*conservazione del "bene impresa"*».⁴⁷⁰

⁴⁷⁰ Cass. civ., S.S.U.U., 25 Marzo 2021, n. 8504, *cit.*

Bibliografia

- A.A.V.V., *Crisi d'impresa e procedure concorsuali* (diretto da CAGNASSO, PANZANI), UTET Giuridica, Tomo III, Milano, 2016.
- A.A.V.V., *Crisi d'impresa e procedure concorsuali* (diretto da CAGNASSO, PANZANI), UTET Giuridica, Tomo I, Milano, 2016.
- A.A.V.V., *Fallimento e crisi d'impresa 2019*, IPSOA, Milano, 2019.
- ALLENNA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, CEDAM, Milano, 2017.
- AMBROSINI, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti dopo la riforma del 2012*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2012, X, p. 1137.
- AMBROSINI, *Il codice della crisi dopo il d. lgs. n. 83/2022: brevi appunti su nuovi istituti, nozione di crisi, gestione dell'impresa e concordato preventivo (con una notazione di fondo)*, in *Ristrutturazioniaziedali.il caso.it*, 17/07/2022.
- ANDREANI, *Transazione fiscale: questioni aperte alla luce dei più recenti orientamenti di giurisprudenza e amministrazione finanziaria*, in *Ilfallimentarista.it*, 07/12/2012.
- ANDREANI, TUBELLI, *Transazione fiscale e crisi d'impresa 2020*, Wolters Kluwer, Milano, 2020.
- ANDREANI, TUBELLI, *Transazione fiscale negli a.d.r. e ruolo dei creditori estranei*, in *IlCaso.it.*, 10/08/21.
- ANDREANI, TUBELLI, *Transazione Fiscale nel codice della crisi*, Wolters Kluwer, Milano, 2022.
- ANDREANI, TUBELLI, *Il trattamento dei crediti fiscali contestati nel concordato preventivo*, in *dirittodellacrisi.it*, 12/01/2022.
- ANDREANI, TUBELLI, *Transazione fiscale e utilizzo dei flussi di cassa generati dalla continuità aziendale nella giurisprudenza della Suprema Corte e nel Codice della Crisi*, in *dirittodellacrisi.it*, 28/06/2022.
- ANDREANI, TUBELLI, *La transazione fiscale dopo il Codice della crisi e la Direttiva Insolvency negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Ilfallimentarista.it.*, 14/07/2022.
- ARONICA, *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, XI, p. 1005.
- ARTUSO, BOGONI, *La "transazione fiscale": profili tributari e processuali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, p. 409.

ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, V, p. 553.

ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2017, 46, p. 4448.

BELLI CONTARINI, *La transazione con il Fisco sui ruoli della riscossione*, in *Bollettino tributario*, n. 20, 2003, p. 1464.

BELLI CONTARINI, *La transazione fiscale deve includere tutte le controversie pendenti*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1786.

BENAZZO, *Il Codice della crisi di impresa e l'organizzazione dell'imprenditore ai fini dell'allerta: diritto societario della crisi o crisi del diritto societario?*, in *Riv. soc.*, 2019, II-III, p. 274

BENVENUTO, CAPASSO, *Le nuove procedure da composizione delle crisi da sovraindebitamento*, in *dirittodellacrisi.it*, 02/08/2022.

BENOCCI, *Dal fallimento alla liquidazione giudiziale: rivoluzione culturale o make - up di regolamentazione?*, in *Giur. Comm.*, 2017, IV, p. 759.

BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2012, IV, p. 377.

BOZZA, *Le maggioranze per l'approvazione della proposta concordataria*, in *dirittodellacrisi.it*, 03/08/2022.

CAGNASSO, *Il diritto societario della crisi fra passato e passato*, in *Giur. Comm.*, 2017, I, p. 33.

CARDILLO, *La transazione fiscale: problemi e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, V, p. 11137.

CIPOLLA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. comm.*, 2021, I, p. 106.

CORTI, LAMPERTI, *La transazione fiscale e previdenziale: prassi applicative e attuali criticità dell'istituto*, in *Riv. dott. comm.*, 2013, III, p. 531.

D'ATTORRE, *La distribuzione del patrimonio del debitore tra absolute priority rule e relative priority rule*, in *Fall.*, 2020, VIII-IX, p. 1071.

D'ATTORRE, *La ristrutturazione "coattiva" dei debiti fiscali e contributivi negli Adr e nel concordato*, in *Fall.*, 2021, II, p. 153.

DEL FEDERICO, *La disciplina della transazione fiscale: orientamenti interpretativi innovativi*, in *Fall.*, 2008, III, p. 333.

DRAGONI, *Calcio, la Lazio evita il fallimento*, in *IlSole24ore*, 25/03/2005.

FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, XII, p. 1047.

FICARI, *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali*, in *Fall.*, 2022, V, p. 597.

FICHERA, *Il giudizio di omologazione nei concordati liquidatori e in continuità aziendale*, in *dirittodellacrisi.it*, 01/11/2022.

FUZIO, *I crediti tributari nelle procedure di composizione negoziata della crisi, nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *dirittodellacrisi.it*, 08/11/2022.

GABOARDI, *Spunti sulla legge delega per la riforma organica delle procedure concorsuali: profili processuali*, in *Riv. soc.*, 2018, I, p. 137.

GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1115.

GAMBI, *Considerazioni attorno alla transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 19/11/2020.

GAMBI, *Alcune note sul nuovo cram down nella transazione fiscale e contributiva*, in *IlCaso.it*, 13/01/2021.

GAMBI, *Le Sezioni Unite si esprimono sul diniego erariale alla transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 04/04/2021.

GAMBI, *La transazione fiscale per le imprese sotto-soglia, fra sovraindebitamento e composizione negoziata della crisi*, in *IlCaso.it*, 28/12/2021.

GAMBI, *La transazione fiscale in presenza di contenziosi tributari pendenti*, in *dirittodellacrisi.it*, 13/12/2022.

GARELLI, COMOLI, DANOVÌ, RIVA, *Gli attori della governance coinvolti nelle fasi dell'allerta e gli indici della crisi secondo il nuovo C.C.I.*, in *Giur. Comm.*, 2020, III, p. 594.

GIOÈ, *I limiti della transazione fiscale in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2011, I, p. 94.

GISMONDI, *La nuova disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *dircomm.it*, 2005, IV, p. 7.

GOLISANO, *La nuova 'transazione fiscale' dell'art. 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza: fra nuove difficoltà interpretative, inediti poteri sostitutivi e definitive*

conferme circa la vincolatezza della funzione esercitata, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, III, p. 499.

GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè Editore, Milano, 2010.

IBBA, *Il nuovo diritto societario tra crisi e ripresa (Diritto societario quo vadis?)*, in *Riv. soc.*, 2016, VI, p. 1026.

JORIO, *Sulle nozioni di crisi e di insolvenza prospettica*, in *Giur. Comm*, 2020, VI, p. 1468.

LA MALFA, *Rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, IX, p. 706.

LA ROCCA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Fall.*, 2005, p. 1455.

LOMBARDO, *Transazioni tributarie da allargare*, in *ItaliaOggi*, 11/07/02.

LUDOVICO, *Il credito contributivo e la tutela previdenziale del lavoratore nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2019, IV, p. 481.

MACAGNO, *La distribuzione di valore tra regole di priorità assoluta e relativa. Il plusvalore da continuità*, in *dirittodellacrisi.it*, 06/04/2022.

MANCA, *Assetti adeguati e indicatori di crisi nel nuovo codice della crisi d'impresa: la visione dell'azionalista*, in *Giur. Comm*, 2020, III, p. 629.

MANDRIOLI, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo nel fallimento e nell'esecuzione individuale*, in *Fall.*, 2003, p. 1033.

MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, II, p. 296.

MAURO, *La problematica appartenenza dell'Iva all'ambito di applicazione della transazione fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, X, p. 847.

MAURO, *Transazione fiscale e "cram down" del giudice fallimentare*, in *dirittodellacrisi.it*, 29/09/2022.

MAZZONI, *Procedure concorsuali e standards internazionali: norme e principi di fonte Uncitral e Banca Mondiale*, in *Giur. Comm.*, 2018, I, p. 43.

MONTALENTI, *Diritto dell'impresa in crisi, diritto societario concorsuale, diritto societario della crisi: appunti*, in *Giur. Comm.*, 2018, I, p. 62.

MONTALENTI, *IL Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza: assetti organizzativi adeguati, rilevazione della crisi, procedure di allerta nel quadro generale della riforma*, in *Giur. Comm*, 2020, V, p. 829.

MONTELEONE, PACCHI, *Il nuovo "cram down" del tribunale nella transazione fiscale*, in *IlCaso.it*, 9/02/2021.

MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, V, p. 483.

NIGRO, *Il "diritto societario della crisi": nuovi orizzonti?*, in *Riv. soc.*, 2018, V e VI, p. 1207.

NOCERA, *Abuso del diritto nella formazione delle classi nel concordato preventivo*, in *Dir. fall.*, 2012, II, p. 397.

PACCHI, AMBROSINI, *Diritto della crisi e dell'insolvenza*, Zanichelli Editore, Torino, 2020.

PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182-ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. trib.*, 2018, II, p. 317.

PANZANI, *Le finalità del concordato preventivo*, in *dirittodellacrisi.it*, 10/10/2022.

POLICARO, *La crisi di impresa e gli strumenti di monitoraggio nel disegno di legge di riforma fallimentare*, in *Giur. Comm.*, 2017, VI, p. 1038.

POLLIO, PONGIGLIONE, *Le imprese rischiano una valanga di fallimenti*, in *ItaliaOggi*, 07/03/2022.

RANDAZZO, *Il "consolidamento" del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, X, p. 825.

RIPA, *Transazioni sui ruoli con ostacoli*, in *ItaliaOggi*, 25/07/02.

ROLFI, *Sui criteri di formazione delle classi nel concordato preventivo*, in *Fall.*, 2018, XII, p. 1415.

SANTANGELI, *Auto ed etero tutela dei creditori nelle soluzioni concordate delle crisi d'impresa*, in *Dir. fall.*, 2009, I, p. 620.

SANTANGELI, *Note sul nuovo ruolo del tribunale come giurisdizione di merito nel trattamento dei crediti tributari e contributivi nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza ed in più recenti disposizioni legislative*, in *IlCaso.it*, 18/03/2021.

SANTARELLI, *Per la storia del fallimento nelle legislazioni italiane dell'età intermedia*, CEDAM, Padova, 1964.

SICIGNANO, *L'omologazione del concordato preventivo in mancanza di adesione dei crediti fiscali e previdenziali, tra legge fallimentare e Codice della crisi*, in *GiustiziaCivile.com*, 06/04/2022.

SPADARO, *Il trattamento dei crediti tributari e contributivi secondo il nuovo art. 182 ter l. fall.*, in *Fall.*, 2018, I, p. 7.

STANGHELLINI, *Il Codice della crisi dopo il d.lgs. 83/2022: la tormentata attuazione della direttiva europea in materia di "quadri di ristrutturazione preventiva"*, in *Ristrutturazioniaziedali.il caso.it*, 21/07/2022.

STASI, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fall.*, 2018, X, pp. 1101 ss.

STASI, *La transazione fiscale obbligatoria e il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e fallimentare e giudice tributario*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2021, XI, p. 1393.

STASI, *Le S.U. assegnano al giudice fallimentare lo scrutinio sull'impugnazione del diniego alla transazione fiscale e contributiva da parte degli Enti pubblici*, in *Il fallimentarista.it*, 20/07/2021.

STAUNOVO POLACCO, *Concordato con riserva*, in *Il societario.it*, 06/06/2016.

TAGLIONI, *La transazione fiscale in sede fallimentare*, in *Boll. trib. inf.*, 2009, volume 76, fascicolo 4, p. 292.

TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, IV p. 1071.

TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 2008, I, p. 12.

TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Wolters Kluwer, Milano, 2017.

TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti: questioni varie ed impar condio creditorum*, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2012, IV, p. 472.

ZANICHELLI, *Commento a prima lettura del decreto legislativo 17 giugno 2022, n.83 pubblicato in G.U. il 1° Luglio 2022*, in *dirittodellacrisi.it*, 1/07/2022.

Sitografia

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 8/E del 4 Marzo 2005.
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id={B86A9C43-7777-49DD-AF16-2998AE58D00E}>
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 Aprile 2008.
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BAD632E93-3648-4B1B-8851-02B861616C84%7D>
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 3/E del 5 Gennaio 2009.
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/305834/Risoluzione+n+3+2009_ris_3E_050109.pdf/f6789809-5e65-033d-17f4-0ca03bda6516
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 Febbraio 2011.
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/300001/Circolare+4+del+15+02+2011_Cir+4e+del+15+02+11.pdf/9ab1e38d-aedf-cbb7-6694-eba408ab129a
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 6 Maggio 2015.
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BD34C149D-3A56-49BD-B1ED-467227562281%7D>
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 Luglio 2018.
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297470/Circolare+n+16+del+23+luglio+2018_Circolare+16E+del+23072018.pdf/e081b959-d58f-ee04-ef6d-b823fb2f2d7b
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 34/E del 29 Dicembre 2020.
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Circolare+n.+34+del+29+dicembre+2020.pdf/0431e250-9add-0305-2610-973722a0c8708/E>
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI,
Osservazioni in tema di transazione fiscale, Aprile 2010.
https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=380782
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Il trattamento dei crediti tributari nel concordato e negli accordi di ristrutturazione dei debiti*, Febbraio 2019.
<https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/1363>

- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Principi per la redazione dei piani di risanamento*, Settembre 2017.

https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1295698&plid=323354

- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale*, 04/05/2018.

<https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/1305>

- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI, FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, 16/12/2020.

<https://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/1514>

- PACCHI, *Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi*, in *treccani.it*.

[https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-](https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_(Diritto-on-line)/)

[imprese-in-crisi_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/amministrazione-straordinaria-delle-grandi-imprese-in-crisi_(Diritto-on-line)/)

- Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 Ottobre 2017, n. 155.

[http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?
file=0053_F001.pdf&leg=XVIII](http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0053_F001.pdf&leg=XVIII)

- Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, recante "Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza".

[http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?
file=0175_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none](http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0175_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none)

- Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante modifiche al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023

[http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?
file=0374_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none](http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0374_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none)

Giurisprudenza

- App. Genova, 19 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 19/01/2010.
- Cass. civ., S.S.U.U., 27 Giugno 2003, n. 10232, in *Foro it.*, 2004, I, 817.
- Cass. civ., sez. lavoro, 27 Aprile 2010, n. 10025, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. I, 31 Agosto 2010, n. 18915, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. I, 4 Novembre 2011, n. 22932, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., S.S.U.U., 23 Gennaio 2013, n. 1521, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. pen., Sez. III, 31 Ottobre 2013, n. 44283, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. pen., Sez. III, 12 Giugno 2014, n. 24875, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. III, 20 Gennaio 2015, n. 825, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. pen., sez. III, 16 Aprile 2015, n. 15853, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. I, 22 Settembre 2016, n. 18561, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., S.S.U.U., 27 Dicembre 2016, n. 26988, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., S.S.U.U., 13 Gennaio 2017, n. 760, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. I, 7 Marzo 2017, n. 5689, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. VI, 19 Aprile 2017, n. 9927, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., sez. I, 16 Aprile 2018, n. 9378, in *IlCaso.it*, 19/06/2018.
- Cass. civ., sez. I, ord., 13 Giugno 2018, n. 15414, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cass. civ., S.S.U.U., 24 Dicembre 2019, n. 34447, in *Giur. comm.*, 2021, I, pp. 106-110.
- Cass. civ., S.S.U.U., 25 Marzo 2021, n. 8504, in *IlCaso.it*, 07/04/2021.
- Cass. civ., sez. I, 26 Maggio 2022, n. 17155, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Comm. trib. prov. Lombardia Milano, sez. XXV, 14 Febbraio 2014, n. 1541, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Comm. trib. prov. Lombardia Milano, sez. XVII, 10 Dicembre 2019, n. 5429, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Cons. Stato, sez. IV, 28 settembre 2016, n. 4021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.

- C. Cost., n. 39/2010.
<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2010&numero=39>
- C. Cost., n. 112/2013.
https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:CO ST:2013:112
- C. Cost., n. 225/2014.
<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=225>
- C. Cost., n. 101/2022.
<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2022&numero=101>
- Corte dei Conti, Sezione Regionale di controllo per il Piemonte, 28 Settembre 2007, Parere n. 15/ Par./ 2007.
<http://www.segretariientilocali.it/nuovo/A2007/Cdc/PiemonteParere2007-15.pdf>
- Corte dei Conti, Sezione Regionale di controllo per la Toscana, 15 Giugno 2021, Del. n. 40/2021/Par.
<https://banchedati.corteconti.it/documentDetail/SRCTOS/40/2021/PAR>
- Corte Giust., 17 Luglio 2008, in causa C- 132/06, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*.
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=it&num=C-132/06>.
- Corte Giust., 11 Dicembre 2008, in causa C- 174/07, *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica italiana*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62007CA0174>.
- Corte Giust., 29 Marzo 2012, in causa C- 500/10, *Ufficio IVA di Piacenza c. Belvedere Costruzioni Srl*.
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=121162&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3443479>.
- Corte Giust., 7 Aprile 2016, in causa C- 546/14, *Degano Trasporti*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0546&from=IT>.
- T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. I, 27 luglio 2012, n. 424.

<http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20120917sD/2012091713.pdf?new=1>

- Trib. Milano, sez. II civ., 13 Dicembre 2007, n. 13728/07.

https://www.tribunale.milano.it/index.phtml?Id_VMMenu=173&p=3&ordina=

- Trib. Roma, 16 Dicembre 2009, in *IlCaso.it*, 11/01/2010.
- Trib. Piacenza, 1° Luglio 2008, in *IlCaso.it*, 14/09/2008.
- Trib. Pavia, 8 Ottobre 2008, in *unijuris.it*.
- Trib. Mantova, 30 Ottobre 2008, in *unijuris.it*
- Trib. Monza, 7 Aprile 2009, in *IlCaso.it*, 09/03/2010.
- Trib. La Spezia, 2 Luglio 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010.
- Trib. Milano, 12 Ottobre 2009, in *IlCaso.it*, 13/03/2010.
- Trib. Roma, 20 Aprile 2010, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Trib. Roma, 20 Maggio 2010, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Trib. Bologna, 17 Novembre 2011, in *IlCaso.it*, 12/12/11.
- Trib. Varese, 30 Giugno 2012, in *IlCaso.it*, 09/07/2012.
- Trib. Perugia, 16 Luglio 2012, in *IlCaso.it*, 01/08/2012.
- Trib. Catania, 16 Novembre 2017, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Trib. La Spezia, 14 Gennaio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*
- Trib. Bari, sez. IV, 18 Gennaio 2021, in Banca dati *DeJure*.
- Trib. Napoli, 9 Aprile 2021, in *dirittodellacrisi.it*.
- Trib. Genova, 18 Maggio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Trib. Pescara, sez. fall., 27 Maggio 2021, in Banca dati *One LEGALE Wolters*.
- Trib. Santa Maria Capua Vetere, 11 Gennaio 2022, in Banca dati *One LEGALE Wolters*).